



ΔΙΕΘΝΕΣ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

*Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής
Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) από τις δημόσιες νοσοκομειακές μονάδες
παροχής υπηρεσιών υγείας, στρατηγική παράμετρος βελτίωσης
της αποδοτικότητας και εξορθολογισμού του κόστους αυτών:
Μελέτη περίπτωσης στα δημόσια νοσοκομεία που εφαρμόζουν
στη λογιστική τους αποτύπωση τα Δ.Π.Χ.Α.*

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑΣ ΤΖΟΥΜΑΝΕΚΑ

Επιβλέπων : Δημήτριος Μυλωνάς
Καθηγητής, Διεθνές Πανεπιστήμιο Ελλάδος

Θεσσαλονίκη, Ιανουάριος 2023



ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

*Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής
Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) από τις δημόσιες νοσοκομειακές
μονάδες παροχής υπηρεσιών υγείας, στρατηγική παράμετρος
βελτίωσης της αποδοτικότητας και εξορθολογισμού του
κόστους αυτών: Μελέτη περίπτωσης στα δημόσια νοσοκομεία
που εφαρμόζουν στη λογιστική τους αποτύπωση τα Δ.Π.Χ.Α.*

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑΣ ΤΖΟΥΜΑΝΕΚΑ

Επιβλέπων : Δημήτριος Μυλωνάς
Καθηγητής, Διεθνές Πανεπιστήμιο Ελλάδος

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή στις / / 2023.

.....

Θεσσαλονίκη, 2023

.....
Τζουμανέκα Σταυρούλα.

© 2023– Allrightsreserved

*Αφιερωμένη
στη μνήμη των γονέων μου*

Ευχαριστίες

Με την περάτωση της διπλωματικής μου εργασίας, επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους εκείνους που συνέβαλαν άμεσα ή έμμεσα στην ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας και κατά συνέπεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον καθηγητή μου κ. Δημήτριο Μυλωνά για την καθοδήγηση που μου παρείχε και για την άμογη συνεργασία που είχαμε καθ' όλη τη διάρκεια υλοποίησης της παρούσας εργασίας.

Οφείλω να ευχαριστήσω όλους εκείνους που δέχτηκαν να συνεργαστούν, αφιέρωσαν τον χρόνο τους και συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο συμβάλλοντας στην ομαλή διεξαγωγή της έρευνας.

Ιδιαίτερα επιθυμώ να ευχαριστήσω τη φίλη και συμφοιτήτρια μου Γιάννου Μιχαέλα που με ενθάρρυνε και υπήρξε συνοδοιπόρος στο ταξίδι των μεταπτυχιακών σπουδών.

Ευχαριστώ την αδερφή μου Δήμητρα, το ανεκτίμητο στήριγμα μου σε κάθε επιλογή μου, σε κάθε στιγμή δυσκολίας και απογοήτευσης.

Τέλος, ευχαριστώ τον σύζυγό μου Κυριάκο και τα παιδιά μου Σταύρο και Κατερίνα, για την υπομονή τους και την στήριξη που μου παρείχαν σε όλη μου την προσπάθεια.

Περίληψη

Μέσα σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί επιστρατεύουν όλες τις δυνάμεις τους ώστε να εναρμονιστούν με τις κοινωνικές, οικονομικές και τεχνολογικές εξελίξεις. Οι ενέργειες της καθημερινότητας στον επιχειρηματικό κόσμο, εξακολουθούν να αποτελούν το διακύβευμα για την μελλοντική ανταγωνιστικότητα και αποτελεσματικότητα ή το αντίθετο. Η φιλοσοφία και η κουλτούρα για ένα πιο οργανωμένο, διαφανές, εκσυγχρονισμένο και αποδοτικό εργασιακό τρόπο ξεκινάει ήδη από πολύ παλιά, όπου κάθε εποχή, διαθέτει και ένα πιο προοδευτικό εργαλείο να εισάγει, ώστε να εξασφαλίσει πιο βέλτιστα αποτελέσματα. Υπό την προϋπόθεση αυτή τα πληροφοριακά συστήματα ήταν τα πρώτα που υποσχέθηκαν βέλτιστες και αξιόπιστες λύσεις. Ως εκ τούτου, πολλές επιχειρήσεις στα πλαίσια της αναβάθμισης εξακολουθούν και σήμερα να έχουν άρρηκτα συνδεδεμένη σχέση με την πληροφορική – τεχνολογία. Με αφετηρία αυτή την ιδέα ξεκίνησε η υλοποίηση αυτής της μελέτης η οποία εισάγει την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) στις επιχειρήσεις ως έναυσμα για μια πιο αξιόπιστη, διαφανής, αποδοτική, αποτελεσματική και οργανωτική λύση. Από την άλλη ο μεγάλος όγκος πληροφοριών είναι αρκετά δύσκολος να διαχειριστεί, ενώ αν συμβεί, είναι αρκετά δύσκολο να εξασφαλίσει μηδενικά σφάλματα. Ως μελέτη περίπτωσης εστίασα στις δημόσιες νοσοκομειακές μονάδες, καθώς αποτελεί ένα κλάδο όπου στερείται έρευνας σχετικά με τα Δ.Π.Χ.Α. και την εξασφάλιση αποδοτικότητας μέσω αυτών. Μέσα από την στατιστική ανάλυση που διεξήγαγα τα αποτελέσματα έδειξαν ένα θετικό πρόσημο ανάμεσα στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των δημοσίων νοσοκομείων από την μακροπρόθεσμη χρήση των Δ.Π.Χ.Α. Σε βραχυπρόθεσμο επίπεδο, δεν παρατηρήθηκαν ισχυρές αλλαγές.

Λέξεις – Κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Abstract

In a rapidly changing environment, businesses and organizations are using all their strength to adapt to social, economic and technological developments. Everyday actions in the business world are still at stake for future competitiveness and efficiency or the opposite.

The philosophy and culture for a more organized, transparent, modernized and efficient way of working starts from a very long time ago, where every era has a more progressive tool to introduce to ensure more optimal results. Under this condition information systems were the first to promise optimal and reliable solutions. Therefore, many businesses in the context of upgrading still today have an inextricably linked relationship with information technology.

With this idea as a starting point, the implementation of this study began, which introduces the concept of International Financial Reporting Standards (IFRS) to businesses as a trigger for a more reliable, transparent, efficient, effective and organizational solution. On the other hand, the large amount of information is quite difficult to manage, while if it happens, it is quite difficult to ensure zero errors. As a case study I focused on public hospital units, as it is an industry where there is a lack of research on IFRS and ensuring efficiency through them. Through the statistical analysis I conducted, the results showed a positive sign between the efficiency and effectiveness of public hospitals from the long-term use of IFRS. At the short-term level, no strong changes were observed.

Keywords: International Financial Reporting Standards, International Public Sector Accounting Standards

Πίνακας περιεχομένων

<i>Ευχαριστίες</i>	<i>I</i>
<i>Περίληψη</i>	<i>III</i>
<i>Abstract</i>	<i>V</i>
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας	2
1.2 Δομή Εργασίας.....	3
1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	5
2.1 Ιστορική Αναδρομή	5
2.1.1 Χαρακτηριστικά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ - INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)...	8
3.1 Παράγοντες που ευνοούν την υιοθέτηση των IPSAS	9
3.2. Ο ρόλος της Ευρώπης	10
3.3. Εμπόδια υιοθέτησης των IPSAS	13
3.4. Η ανάπτυξη των IPSAS με αναφορά στις ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα	14
3.5. Τα συστήματα IPSAS ως μέσο αποτελεσματικής διαχείρισης.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΑ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ	17
4.1. Η εξέλιξη της λογιστικής νομοθεσίας και η εφαρμογή των ΔΠΧΑ	18
4.2 Προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ	19
4.3 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ.....	21
4.4. Οφέλη από την υιοθέτηση IPSAS	23
4.5. ΔΠΧΑ που εφαρμόζονται στο δημόσιο σύστημα υγείας	26
IPSAS 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	26
IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών	27
IPSAS 3: Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη.....	29
IPSAS 6: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	29
IPSAS 9: Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής	29
IPSAS 12: Αποθέματα	30
IPSAS 13: Μισθώσεις	30
IPSAS 16: Επενδύσεις σε ακίνητα	31
IPSAS 17: Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	32
IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.....	32
IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές.....	33
IPSAS 23: Έσοδα από μη συναλλαγματικές συναλλαγές (φόροι και μεταβιβάσεις).....	33
IPSAS 24: Παρουσίαση Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	34
IPSAS 26: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	35

5.1. Ερευνητική προσέγγιση.....	35
5.1.1 Ποσοτική μέθοδος	36
5.1.2 Οριοθέτηση.....	36
5.2. Διαχείριση ερωτηματολογίου και συλλογή δεδομένων.....	36
5.2.1. Ανάπτυξη ερωτηματολογίου – Υποθέσεων	37
5.2.2. Συλλογή απαντήσεων	39
5.3 Αρχικό εκτιμώμενο ερευνητικό μοντέλο	39
5.3.1. Μέτρηση Ποιότητας Δειγματοληψίας.....	41
5.3.2. Μέτρηση Μεταβλητών Ποιότητας Δειγματοληψίας	42
5.4 Δοκιμές και ανάλυση συσχέτισης Pearson	43
5.4.1 Ανάλυση συσχέτισης μεταξύ των θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών των λογιστικών πληροφοριών και της οικονομικής απόδοσης	43
5.4.2. Ανάλυση συσχέτισης μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες και την οικονομική απόδοση.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	50
<i>Βιβλιογραφικές Αναφορές.....</i>	52
<i>Παράρτημα 1. Δήλωση Εμπιστευτικότητας</i>	58
<i>Παράρτημα 2. Ερωτηματολόγιο</i>	59

Πίνακας Πινάκων

Πίνακας 1:Ανάλυση των απαντήσεων ερωτηματολογίου	39
Πίνακας 2: Τεστ Kaiser-Meyer-Olkin (ΚΜΟ) Μέτρηση Ποιότητας Δειγματοληψίας	41
Πίνακας 3:Τεστ Kaiser-Meyer-Olkin (ΚΜΟ) Μέτρηση Μεταβλητών Ποιότητας Δειγματοληψίας	42
Πίνακας 4:Συσχέτιση θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και οικονομικής απόδοσης βραχυπρόθεσμα.....	44
Πίνακας 5:Συσχέτιση θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα	45
Πίνακας 6: Συσχέτιση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και βραχυχρόνιας οικονομικής απόδοσης.....	46
Πίνακας 7:Συσχέτιση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και μακροχρόνιας οικονομικής απόδοσης	48
Σχήμα 1:Εκτιμώμενο ερευνητικό μοντέλο	40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αυξανόμενη ανάγκη για διασυνοριακές λογιστικές πληροφορίες και η παγκοσμιοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, καθώς και η παρατηρούμενη ποικιλομορφία στις εθνικές λογιστικές πρακτικές ενίσχυσαν την ανάγκη για παγκόσμια αποδεκτά πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που βασίζονται σε σαφώς διατυπωμένες αρχές. Οι Ahmed, Neel και Wang (2013) σημείωσαν ότι η παγκοσμιοποίηση της κεφαλαιαγοράς και η διεθνοποίηση ήρθαν για να μείνουν. Η ανάγκη για εναρμόνιση και ένα ενιαίο σύνολο συνεπών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς υψηλής ποιότητας έχει «κερδίσει» ευρεία αποδοχή μεταξύ των υπευθύνων χάραξης πολιτικής, των δημιουργών προτύπων και των συντακτών Οικονομικών Καταστάσεων.

Αυτή η ανάγκη οδήγησε στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Το ταξίδι προς την ανάπτυξη των ΔΠΧΑ ξεκίνησε με την έναρξη της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον απόηχο του Παγκόσμιου Συνεδρίου Λογιστικής του 1972, έπειτα από συνάντηση των Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) και των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants AICPA) (Ball et al.2000). Μια σειρά διαπραγματεύσεων είχε ως αποτέλεσμα τα επαγγελματικά σώματα του Καναδά, της Αυστραλίας, του Μεξικού, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ολλανδίας και της Νέας Ζηλανδίας να κληθούν να συμμετάσχουν με τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και το Ηνωμένο Βασίλειο για να σχηματίσουν τον διεθνή οργανισμό. Τα μέλη της διπληρεσιακής επιτροπής των Ηνωμένων Εθνών IASC (Inter-Agency Standing Committee), τον Ιούλιο του 2000, ψήφισαν υπέρ της εγκατάλειψης των προηγούμενων συστημάτων των οργανισμών, η οποία βασιζόταν σε επαγγελματικούς φορείς, και υιοθέτησαν μια νέα δομή που ξεκίνησε το 2001 (Barth et al. 2008).

Αυτή η προσπάθεια του οργανισμού θέσπισης Διεθνών Προτύπων οδήγησε στον σχηματισμό του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Το IASB αποτελεί έναν ανεξάρτητο φορέα που είναι αποκλειστικά υπεύθυνος για τη θέσπιση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Με την καθιέρωση των ΔΠΧΑ και την προσπάθεια εναρμόνισης της λογιστικής πρακτικής μεταξύ των

εθνικών δικαιοδοσιών, η παγκόσμια τάση την τελευταία δεκαετία ήταν οι δικαιοδοσίες να υιοθετούν τα ΔΠΧΑ.

Η ικανότητα των ΔΠΧΑ να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της Κεφαλαιαγοράς έχει αναγκάσει τις ρυθμιστικές αρχές να ενθαρρύνουν ενεργά αυτήν την τάση. Η παγκόσμια υιοθέτηση των ΔΠΧΑ έχει αναπόφευκτα αυξήσει το εύρος και την πολυπλοκότητα των θεμάτων που καλύπτονται στα ΔΠΧΑ, τον όγκο των οδηγιών εφαρμογής και τον όγκο των γνωστοποιήσεων (Elbannan, 2011).

1.1 Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας

Την τελευταία δεκαετία, η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) ήταν μια από τις πιο σημαντικές αλλαγές στη σύγχρονη λογιστική τυποποίηση. Αυτή η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είχε σκοπό, μεταξύ άλλων, να διευκολύνει τη μεγαλύτερη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων, να βελτιώσει τη γνωστοποίηση και τη διαφάνεια των εταιρειών και να αυξήσει την ποιότητα και τη συνάφεια των οικονομικών καταστάσεων για τις αγορές (Hai, 2014). Η ποιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων δεν είναι ένας εύκολα ποσοτικοποιήσιμος δείκτης, καθώς δεν μπορεί να παρατηρηθεί άμεσα. Αυτή η ποιότητα βασίζεται στην αντίληψη των χρηστών για τις λογιστικές πληροφορίες. Κάθε κατηγορία χρηστών έχει τις δικές της προσδοκίες και αντιλήψεις σχετικά με χρήσιμες και καλής ποιότητας λογιστικές πληροφορίες (Grima, 2017).

Πρόσφατες μελέτες αναλύουν όλο και περισσότερο τον όρο ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών (ή απλώς λογιστική ποιότητα). Ένας από τους κύριους στόχους του μεγάλου αριθμού μελετών σχετικά με αυτό το θέμα είναι να βρεθεί ένα κατάλληλο μέτρο για την αξιολόγησή του. Είναι σημαντικό να κατανοήσουμε τι αντιπροσωπεύει η ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών και πώς μπορούν να εξηγηθούν και να ποσοτικοποιηθούν. Στόχος αυτής της μελέτης είναι να εντοπίσει τα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτουν οι λογιστικές πληροφορίες για να είναι υψηλής ποιότητας και πιο συγκεκριμένα πώς αυτοί οι δείκτες ποιότητας μπορούν να εξασφαλίσουν μερικώς ή και πλήρως την αποδοτικότητα και ανταγωνιστικότητα των οργανισμών.

Τα αποτελέσματα των διαφόρων προηγούμενων μελετών σχετικά με την επίδραση των ΔΠΧΑ στην ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών μας οδηγούν να

εντοπίσουμε αυτήν την επίδραση και την δυναμική που προσδίδουν μέσα σε μια επιχείρηση – οργανισμό.

1.2 Δομή Εργασίας

Η εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη, το θεωρητικό και το πρακτικό μέρος. Αυτός ο διττός χαρακτήρας της μελέτης εξελίσσεται μέσα από 7 κεφάλαια και υποενότητες με σκοπό να εξασφαλίσει στον αναγνώστη την ομαλή μετάβαση από ένα μέρος στο άλλο. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά το εισαγωγικό τμήμα, τον σκοπό και τα ερευνητικά ερωτήματα, ώστε να υπάρχει μια πρώτη εικόνα σχετικά με την μελέτη που θα ακολουθήσει. Στο δεύτερο κεφάλαιο ακολουθεί μια ιστορική αναδρομή των ΔΠΧΑ, ενώ το τρίτο συμπληρώνει πως τα πρότυπα αποτελούν αναπόσπαστο εργαλείο της επιτυχίας στον δημόσιο τομέα. Κλείνοντας την γενική θεωρία και πριν, αφήσουμε το πρώτο μέρος της μελέτης αναφέρομαι στην μελέτη περίπτωσης της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στα δημόσια νοσοκομεία, παρουσιάζουμε τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, ενώ αναλύουμε και τα σημαντικότερα ΔΠΧΑ σε επίπεδο οργάνωσης της λογιστικής πληροφορίας. Το επόμενο κεφάλαιο αφορά την μεθοδολογία της έρευνας παρουσιάζοντας τον τρόπο με τον οποίο εργάστηκα και εξήγαγα τα αποτελέσματα, τα οποία αναφέρονται στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο. Η μελέτη έρχεται εις πέρας με τα συμπεράσματα και την δική μας πρόταση για περαιτέρω έρευνα στο συγκεκριμένο πλαίσιο μελέτης.

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Τα ερευνητικά ερωτήματα που θα κληθούμε να απαντήσουμε είναι τα παρακάτω:

- Πώς μετράται η ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις;
- Η ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών αυξάνει την αποδοτικότητα και ανταγωνιστικότητα;
- Δεδομένου ότι τα ΔΠΧΑ θεωρούνται λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας, βελτιώνει η χρήση τους την ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών;
- Η υιοθέτηση των IPSAS έχει θετική επίδραση στην ομαλή λειτουργία των δημοσίων φορέων;

- Η υιοθέτηση των IPSAS έχει θετική επίδραση όσον αφορά τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία βελτιώνει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία που απαιτούνται για τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών συστημάτων;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

2.1 Ιστορική Αναδρομή

Το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων - Financial Accounting Standards Board (FASB) (1976) ήταν το πρώτο που πρότεινε έναν ορισμό της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών. Προτείνει ένα σύνολο ιεραρχικών χαρακτηριστικών, για να βοηθήσει τον επενδυτή να λάβει μια επενδυτική απόφαση σε μια εταιρεία (Vickrey,1985). Το 1976, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημιουργήθηκε με τη ρητή πρόθεση να αναπτύξει λογιστικά πρότυπα για διεθνή χρήση. Ο στόχος της IASB ήταν να αναπτύξει και να προωθήσει τη χρήση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) (IASB, 2010).

Τα πρώτα χρόνια, τα ΔΛΠ δεν εφαρμόζονταν ευρέως, ωστόσο, μια αξιοσημείωτη αλλαγή έλαβε χώρα το 2001 μετά την αντικατάσταση του IASB από τη Διεθνή Λογιστική και την νέα ονομασία που δόθηκε στα πρότυπα – IFRS (Ibiamke & Ateboh-Briggs,2014). Ο διακηρυγμένος στόχος του Ιδρύματος IFRS και του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είναι να αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εκτελεστών και παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς βασισμένων σε σαφώς διατυπωμένες αρχές (Mackenzie et al. 2013). Το IASB υιοθέτησε τα πρότυπα (IAS) που αναπτύχθηκαν από το IASB και έκτοτε ανέπτυξε νέα πρότυπα γνωστά πλέον ως IFRS (Mackenzie et al.2013).

Επιπλέον, το Εννοιολογικό Πλαίσιο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), που εκδόθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) τον Ιούλιο του 1989 και υιοθετήθηκε από το IASB τον Απρίλιο του 2001, προσδιορίζει τη χρησιμότητα των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις μέσω ποιοτικών χαρακτηριστικών. Εν ολίγοις, το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είχαν συμφωνήσει να αναπτύξουν ένα εννοιολογικό πλαίσιο κοινό για τους δύο δημιουργούς προτύπων. Τον Φεβρουάριο του 2006, η σύγκλιση στην οποία δεσμεύτηκαν το IASB και το FASB καθορίστηκε από τη συμφωνία πλαίσιο, το «Μνημόνιο Κατανόησης μεταξύ του FASB και του IASB» (Hudson, 2014). Αυτή η συνθήκη ορίζει ότι οι δύο φορείς αναλαμβάνουν να εντοπίσουν και στη συνέχεια να επιλύσουν τις πιο σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο προτύπων. Τον Σεπτέμβριο

του 2010, το IASB και το FASB ολοκλήρωσαν το πρώτο στάδιο του ενιαίου εννοιολογικού Πλαισίου.

Το κοινό εννοιολογικό πλαίσιο του IASB και του FASB υπογραμμίζει δύο θεμελιώδη χαρακτηριστικά: τη συνάφεια και την πιστότητα (Zeghal et al. 2012).

- **Συνάφεια:** Οι οικονομικές πληροφορίες είναι σχετικές εάν είναι ικανές να κάνουν διαφορά στις αποφάσεις των χρηστών, δηλαδή εάν έχουν προγνωστική αξία, επιβεβαιωτική αξία ή και τα δύο.
- **Πιστότητα:** Η πιστότητα των οικονομικών φαινομένων συνεπάγεται ότι τα σχετικά φαινόμενα παρουσιάζονται πιστά, δηλαδή με τρόπο πλήρη, ουδέτερο και χωρίς σφάλματα. Μια πιστή αναπαράσταση δεν σημαίνει ακριβή αναπαράσταση από όλες τις απόψεις.

2.1.1 Χαρακτηριστικά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)

Τα ΔΠΧΑ είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που βασίζεται σε αρχές και έχουν σχεδιαστεί για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς. Σύμφωνα με τον Punda (2011), τα κύρια χαρακτηριστικά των ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν μια προσέγγιση βασισμένη σε αρχές, τον προσανατολισμό στην εύλογη αξία, την έννοια του συνολικού εισοδήματος, τη θεωρία της οντότητας που βασίζεται στην ενοποίηση και τη βελτιωμένη διαφάνεια.

Η βασισμένη σε αρχές προσέγγιση των ΔΠΧΑ συνεπάγεται ότι τα πρότυπα βασίζονται κυρίως σε αρχές και καθορισμένα επιθυμητά ρυθμιστικά αποτελέσματα και όχι σε λεπτομερείς, κανονιστικούς κανόνες. Αυτή η προσέγγιση δίνει μεγαλύτερη σημασία στην ουσία και επιτρέπει στη διοίκηση να ασκεί κάποια κρίση κατά την εφαρμογή. Εν ολίγοις, η διοίκηση έχει μεγαλύτερη ευελιξία στην επιλογή λογιστικών μεθόδων και στην εκτίμηση των λογιστικών μεγεθών κατά την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων. Αναμφίβολα, μια προσέγγιση που βασίζεται σε κανόνες προσφέρει λιγότερη ευελιξία στην ευθυγράμμιση των επιχειρηματικών στόχων και διαδικασιών με τα ρυθμιστικά αποτελέσματα και υπόσχεται πιο αποδοτικές λύσεις (Tsalavoutas, 2009).

Τα ποιοτικά υποστηρικτικά χαρακτηριστικά των ΔΠΧΑ, αν και μικρότερης σημασίας, βελτιώνουν τη χρησιμότητα των σχετικών και πιστά εκπροσωπούμενων

πληροφοριών και είναι τέσσερα στον αριθμό: συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα, επικαιρότητα και κατανοητότητα.

- **Συγκρισιμότητα:** Η συγκρισιμότητα είναι η ποιότητα των πληροφοριών που επιτρέπει στους χρήστες να εντοπίζουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ δύο συνόλων οικονομικών φαινομένων. Η συνέπεια και η μονιμότητα των μεθόδων συνιστούν ένα μέσο διευκόλυνσης της επίτευξης αυτής της συγκρισιμότητας.

- **Επαληθευσιμότητα:** Η επαληθευσιμότητα είναι η ποιότητα των πληροφοριών που δίνει τους χρήστες τη βεβαιότητα ότι οι πληροφορίες παρέχουν μια ακριβή εικόνα των οικονομικών φαινομένων που ισχυρίζεται ότι αντιπροσωπεύουν. Ο Tsalavoutas (2009) υποδεικνύει ότι αυτή η επαλήθευση στοχεύει να οδηγήσει σε ένα επίπεδο βεβαιότητας για τη διατύπωση κρίσης σχετικά με την ποιότητα των πληροφοριών και για την περιγραφή της εμπιστοσύνης που δίνει ένας ανεξάρτητος επαγγελματίας σε αυτές τις πληροφορίες.

- **Επικαιρότητα:** Η ταχύτητα ανταποκρίνεται στην ανάγκη να γίνουν έγκαιρα οι πληροφορίες προσβάσιμες στους λήπτες αποφάσεων προτού χάσουν την ικανότητά τους να επηρεάζουν τις αποφάσεις τους.

- **Κατανοητότητα:** Η κατανοητότητα είναι η ποιότητα των πληροφοριών που επιτρέπει στους χρήστες να κατανοήσουν το νόημά τους. Η κατανόηση ενισχύεται όταν οι πληροφορίες ταξινομούνται, ορίζονται και παρουσιάζονται με σαφή και συνοπτικό τρόπο. Εξαρτάται από την ικανότητα και την επάρκεια γνώσεων των χρηστών να κατανοήσουν αυτές τις οικονομικές πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ - INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)

Τα IPSAS στοχεύουν στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από φορείς του δημόσιου τομέα ενισχύοντας τη διαφάνεια και τη λογοδοσία στο δημόσιο τομέα και βελτιώνοντας τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διεθνώς (Zarb, 2006).

Αναντίρρητα, τα πλεονεκτήματα των IPSAS, σε σύγκριση με τα τοπικά ή εθνικά πρότυπα, για τη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των οικονομικών αναφορών προσδίδουν μια διαφορετική φιλοσοφία, στο βαθμό που η υιοθέτηση των IPSAS θα οδηγήσει σε μια διεθνή εναρμόνιση της δημόσιας λογιστικής. Η αποτελεσματικότητα των προσπαθειών του International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) που εργάζεται για τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα παγκοσμίως μέσω της ανάπτυξης του IPSAS, διεθνών λογιστικών προτύπων που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση, για χρήση από κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο, καθορίζεται από τον βαθμό στον οποίο το έργο του αναγνωρίζεται και γίνεται αποδεκτό από μια σειρά ομάδων συμφερόντων που ενεργούν εντός της δικαιοδοσίας τους (Das, 2014). Προς το παρόν, πολλές χώρες, καθώς και οι περισσότεροι δημόσιοι διεθνείς οργανισμοί, βρίσκονται στη διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS.

Σύμφωνα με τα λεγόμενα των Humphrey et al. (1998), μπορεί να ειπωθεί ότι έχει προκύψει μια διεθνής αρχιτεκτονική της λογιστικής του δημόσιου τομέα, η οποία προσδιορίζει το πλαίσιο και τη διαδικασία που μπορεί να συμβάλει στην επίτευξη συγκρισιμότητας της λογιστικής του δημόσιου τομέα σε διεθνές επίπεδο, και να οδηγήσει στην αύξηση της αποδοτικότητας των δημοσίων οργανισμών (Humphrey, 1998). Η προσέγγιση της διεθνούς εναρμόνισης και σύγκλισης μπορεί να επιτευχθεί μέσω της υιοθέτησης των IPSAS σε εθνικό επίπεδο. Η υιοθέτηση μπορεί να οριστεί ως η διαδικασία ενσωμάτωσης των κριτηρίων των διεθνών προτύπων σε τοπικούς κανονισμούς. Προϋποθέτει τη συνύπαρξη διαφορετικών συνόλων προτύπων, αλλά με κριτήρια που «συγκλίνουν» προς τις ίδιες αρχές. Αυτή η διαδικασία μπορεί να περάσει από σταδιακές αλλαγές και προσέγγιση.

3.1 Παράγοντες που ευνοούν την υιοθέτηση των IPSAS

Με βάση την σημαντική συνδρομή της λογιστικής βιβλιογραφίας, εντοπίζουμε οκτώ παράγοντες που ευνοούν την υιοθέτηση των IPSAS από τις εθνικές κυβερνήσεις:

- Η διαδικασία καθορισμού προτύπων
- Η εγγύτητα των IPSAS στα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα.
- Η εξέταση θεμάτων ιδιαίτερης σημασίας για τις οντότητες του δημόσιου τομέα.
- Ο ενεργός ρόλος του IPSAS.
- Ο ρόλος των διεθνών κυβερνητικών οργανισμών
- Η κρίση κρατικού χρέους και IPSAS
- Την διεθνή προοπτική και συνειδητοποίηση της σημασίας της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης
- Την εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων με εθνικές και στατιστικές πληροφορίες.

Η πραγματική διαδικασία καθορισμού των IPSAS μπορεί να θεωρηθεί σημαντικός παράγοντας στη διαδικασία νομιμοποίησης. Πριν εγκριθούν τα πρότυπα, είναι σύνηθες να οργανώνεται δημόσια διαβούλευση προκειμένου να συγκεντρωθούν οι απόψεις των ενδιαφερομένων. Η τελευταία διαβούλευση που διοργανώθηκε αφορούσε τη στρατηγική και τη διακυβέρνηση του IPSASB (Hudson, 2014). Το IPSASB δεν δημοσιεύει μόνο πρότυπα, αλλά και Οδηγίες Συνιστώμενης Πρακτικής (RPGs), οι οποίες περιγράφουν τις βέλτιστες πρακτικές που ενθαρρύνονται να ακολουθούν οι φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και μελέτες και ερευνητικά έργα προκειμένου να ενδιαφέρει όσο το δυνατόν περισσότερους παράγοντες στη μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα.

Το IPSASB προσαρμόζει επίσης την τυποποίηση στις ανάγκες διαφορετικών περιβαλλόντων προσπαθώντας να αντιμετωπίσει τα ζητήματα που ενδιαφέρουν περισσότερο τους φορείς του δημόσιου τομέα στο διεθνές πλαίσιο. Παραδείγματα περιλαμβάνουν πρόσφατα έργα: πληροφορίες απόδοσης υπηρεσιών, συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών και εκθέσεις οικονομικής βιωσιμότητας.

Επομένως, τα πρότυπα (δημοσίου τομέα) βασίζονταν πάντα, από την αρχή τους, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), με τις απαραίτητες αλλαγές για την προσαρμογή τους στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα. Ο στόχος δεν είναι να χωριστούν οι πρωτοβουλίες,

αλλά να επικεντρωθούν σε ένα ενιαίο σύνολο αποφάσεων που έχουν τα ίδια θεμέλια με τα πρότυπα που ορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Ένα άλλο θετικό αποτέλεσμα είναι πως οι μεγάλες ελεγκτικές και συμβουλευτικές εταιρείες στη δημόσια διοίκηση βρίσκουν το μεγαλύτερο μέρος του τεχνικού, οργανωτικού και πολιτιστικού πλαισίου τους στον τομέα των ιδιωτικών εταιρειών. Επομένως, αυτές οι εταιρείες βλέπουν ξεκάθαρα τα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα ως σημείο αναφοράς και πλαίσιο για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Αυτό επέτρεψε σε ορισμένες χώρες να προσαρμόσουν τα συστήματα του δημόσιου τομέα τους στα IPSAS, επειδή αυτό που έκαναν είναι απλώς να εφαρμόσουν τα ΔΠΧΑ σε οντότητες του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα, χωρίς να έχουν χρησιμοποιήσει ποτέ τον καθορισμό συγκεκριμένων κανόνων για τον δημόσιο τομέα. Ως εκ τούτου, οι τελικοί κανόνες που ισχύουν για τις οντότητες του δημόσιου τομέα είναι συνεπείς με το IPSAS σε πολλές χώρες. Παραδείγματα περιλαμβάνουν την Αυστραλία, τη Νέα Ζηλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο (Yusuf. 2015).

Πιο συγκεκριμένα για παράδειγμα, στην Αυστραλία, το Αυστραλιανό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (AASB) έχει ορίσει αυστραλιανά ισοδύναμα ΔΠΧΑ (A-IFRS), τα οποία περιέχουν ορισμένες τροποποιήσεις στις φορολογικές δηλώσεις, οι οποίες ισχύουν για τις αναφορές του δημόσιου τομέα. Επίσης, η Νέα Ζηλανδία υιοθέτησε αρχικά την ίδια προσέγγιση, υιοθετώντας τα ΔΠΧΑ με ορισμένες τροποποιήσεις για τον δημόσιο τομέα, αλλά αυτά τα πρότυπα έχουν αντικατασταθεί από μια έκδοση του IPSAS. Τέλος στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα πρότυπα ορίζονται στην Καθοδήγηση Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τον βρετανικό δημόσιο τομέα, λογιστικές κατευθυντήριες γραμμές βασισμένες στα ΔΠΧΑ, αλλά που είναι γενικά συνεπείς με τα IPSAS.

3.2. Ο ρόλος της Ευρώπης

Ταυτόχρονα, τα IPSAS μπορούν να επωφεληθούν από τη συμμόρφωση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα ΔΠΧΑ. Πράγματι, μία από τις σημαντικές εξελίξεις που έφερε πολλούς συμμετέχοντες πιο κοντά στο όραμα του IPSAS υπέρ της υιοθέτησης διεθνών προτύπων, ήταν η απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης να υποχρεώσει τις εγγεγραμμένες εταιρείες στα κράτη μέλη της να χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΑ το 2005. Οι Lantto και Sahlstrom (2010), υποστήριξαν πως ορισμένες χώρες δεν υιοθετούν τα

IPSAS με το αιτιολογικό ότι μεταφέρουν τα δικά τους λογιστικά πρότυπα ειδικά για τον ιδιωτικό τομέα στον δημόσιο τομέα. Εάν βασίζονται στα ΔΠΧΑ, θα είναι τελικά συμβατά με τα IPSAS (Lantto & Sahlstrom, 2010).

Αρχικά, αυτά τα IPSAS μετέφεραν σαφώς τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές από τη λογιστική επιχειρήσεων στη λογιστική του δημόσιου τομέα. Πολλοί, ωστόσο, τόσο μεταξύ των θεωρητικών όσο και μεταξύ των επαγγελματιών, το επικρίνουν με το σκεπτικό ότι οι δημόσιες διοικήσεις έχουν χαρακτηριστικά που απαιτούν προσοχή στην προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων σε αυτά των επιχειρήσεων. Το επιτελείο της ΕΕ ξεκίνησε τη δεύτερη φάση του προγράμματος προτύπων, αντιμετωπίζοντας ζητήματα ιδιαίτερης σημασίας για τον δημόσιο τομέα, όπως η λογιστική για τις κυβερνητικές κοινωνικές πολιτικές και η λογιστική για τα έσοδα από μη συναλλαγές. Μπορεί επίσης να αναφερθεί η σημασία των δημοσιονομικών συστημάτων στον δημόσιο τομέα, ιδιαίτερα στις ηπειρωτικές ευρωπαϊκές χώρες, με συνέπεια τα λογιστικά μοντέλα να είναι προσανατολισμένα στον προϋπολογισμό. Το IPSASB συνειδητοποίησε γρήγορα τις δυσκολίες που θα μπορούσε να συνεπάγεται αυτό και εισήγαγε δημοσιονομικά ζητήματα. Ορίστηκε λοιπόν το IPSAS 24 για την παρουσίαση δημοσιονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, με επίκεντρο τις δημοσιονομικές πληροφορίες. Οι διεθνείς κυβερνητικοί οργανισμοί έχουν διαδραματίσει σημαντικό ρόλο σε δύο διαφορετικές συμπληρωματικές πολιτικές: την προώθηση της υιοθέτησης των IPSAS και την παροχή παραδειγμάτων. Η υιοθέτηση των IPSAS ενθαρρύνθηκε από την Παγκόσμια Τράπεζα (2004), το ΔΝΤ και τον ΟΟΣΑ ως μέρος των συστάσεων τους για τη βελτίωση της λογοδοσίας και της διαφάνειας των φορέων του δημόσιου τομέα. Η Παγκόσμια Τράπεζα και το ΔΝΤ συνεργάζονται ενεργά στα προγράμματα οικονομικής βοήθειας και ανάπτυξης ικανοτήτων. Η νομιμοποίηση των IPSAS ξεκίνησε με την υιοθέτησή τους από διεθνείς οργανισμούς. Για παράδειγμα, ο ΟΟΣΑ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο Οργανισμός Βορειοατλαντικής Συνθήκης (NATO), ο ΟΗΕ, το Συμβούλιο της Ευρώπης και ο Διεθνής Οργανισμός Εγκληματικής Αστυνομίας (INTERPOL) έχουν υιοθετήσει IPSAS. Η υιοθέτηση των IPSAS από διεθνή χρηματοπιστωτικά, οικονομικά και πολιτικά ιδρύματα δείχνει ότι έχει γίνει σαφής και χρήσιμη αναφορά όταν ζητούνται αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες από χώρες και οντότητες του δημόσιου τομέα. Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση ωστόσο που προέκυψε εγείρει αρκετά λογιστικά ζητήματα στον δημόσιο τομέα. Πολλές κυβερνήσεις έχουν μεγάλα ελλείμματα και μεγάλα χρέη και ο έλεγχος τους θεωρείται

βασικός στόχος για τις περισσότερες εθνικές κυβερνήσεις. Επιπλέον, η οικονομική κρίση έχει δημιουργήσει δυσπιστία και ενίσχυσε την ανάγκη για λογοδοσία και διαφάνεια στον δημόσιο τομέα.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η κρίση κατέστησε ακόμη πιο σημαντική την απόκτηση συγκρίσιμων στοιχείων για το έλλειμμα και το χρέος για όλα τα κράτη μέλη. Η Eurostat, η στατιστική υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι υπεύθυνη για την παροχή στην Ευρωπαϊκή Ένωση στατιστικών που επιτρέπουν συγκρίσεις μεταξύ χωρών και περιφερειών. Για να γίνει αυτό, ο οργανισμός χρησιμοποιεί το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA). Το ESA είναι ένα συγκεντρωτικό στατιστικό λογιστικό πλαίσιο για τον δημόσιο και μη κυβερνητικό τομέα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και βασίζεται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Τα στοιχεία για το δημόσιο χρέος και το έλλειμμα με βάση το ESA στο πλαίσιο της διαδικασίας υπερβολικού ελλείμματος είναι το αποτέλεσμα της ενοποίησης των διαφορετικών λογαριασμών των δημόσιων οντοτήτων στα κράτη μέλη. Υπό αυτή την έννοια, η λειτουργία της είναι πολύ διαφορετική από αυτή του IPSAS ή άλλων προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς που εστιάζουν στη λογοδοσία, τη διαφάνεια και τέλος στην ανταγωνιστικότητα και αποδοτικότητα μιας οντότητας (ΕΛΣΤΑΤ, 2013).

Με την κρίση, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνειδητοποίησε ότι το σύστημα δημοσιονομικών στατιστικών δεν μετρίασε επαρκώς τον κίνδυνο διαβίβασης δεδομένων ανεπαρκούς ποιότητας στη Eurostat. Για να βελτιωθεί αυτή η κατάσταση, απαιτούνται ποιοτικά δεδομένα από τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση που να είναι συγκρίσιμα και συνεπή σε μικρολογιστικό επίπεδο.

Στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, διάφοροι επαγγελματίες και θεωρητικοί συνειδητοποιούν τη σημασία της λογιστικής εναρμόνισης στον δημόσιο τομέα. Αν και η εναρμόνιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα μερικές φορές θεωρείται λιγότερο σημαντική από εκείνη του ιδιωτικού τομέα, η αγορά κρατικών ομολόγων θα μπορούσε να επωφεληθεί από συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Επιπλέον, απαιτούνται συγκρίσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με διεθνείς συνθήκες, όπως η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, και ιδίως η Συνθήκη του Μάαστριχτ (Tran et al. 2021). Μια πορεία προς την εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων μέσω εθνικών και στατιστικών πληροφοριών. Ένας άλλος παράγοντας υπέρ της εναρμόνισης αφορά αναμφίβολα την εναρμόνιση μεταξύ τοπικής και παγκόσμιας πληροφόρησης, η οποία θεωρείται επί του παρόντος στόχος. Στην πραγματικότητα, πολλοί ρυθμιστές προτύπων εργάζονται προς αυτή την

κατεύθυνση. Ο στόχος είναι να ενθαρρυνθούν οι κυβερνήσεις να χρησιμοποιούν ολοκληρωμένα συστήματα χρηματοοικονομικών πληροφοριών που μπορούν να παράγουν οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται σε IPSAS.

3.3. Εμπόδια υιοθέτησης των IPSAS

Υπάρχουν επίσης εμπόδια που απειλούν την υιοθέτηση των IPSAS, όπως οι επικρίσεις λόγω της εγγύτητάς τους με το επιχειρηματικό λογιστικό μοντέλο, το συμφέρον των χωρών να διατηρήσουν τον έλεγχο, η δημοσιονομική ψευδαισθησι, το κόστος και η εκπαίδευση που απαιτείται για την υιοθέτηση των προτύπων και ερωτήματα σχετικά με τη διακυβέρνηση του IPSAS. Η υιοθέτηση από τον δημόσιο τομέα του επιχειρηματικού λογιστικού μοντέλου επικρίνεται κάποιες φορές στη βιβλιογραφία. Ορισμένες απαντήσεις υποδεικνύουν την έλλειψη πληρότητας των IPSAS σε σχέση με τις λογιστικές απαιτήσεις του δημόσιου τομέα (για παράδειγμα, όσον αφορά τη φορολογία ή τις παροχές εργαζομένων). Όπως σημειώθηκε παραπάνω, για την αντιμετώπιση αυτού του ζητήματος, το IPSAS έχει αναπτύξει ένα συγκεκριμένο εννοιολογικό πλαίσιο για φορείς του δημόσιου τομέα (Arnold, 2020). Μια άλλη κριτική που προέκυψε, αφορά το γεγονός ότι τα πρότυπα δεν αναλύουν συγκεκριμένα τις ιδιαιτερότητες της δημόσιας διοίκησης και αναφέρουν μόνο ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνονται στην οικονομική έκθεση. Αυτή η παρατήρηση έρχεται σε αντίθεση με τη σημασία του προϋπολογισμού σε ορισμένες χώρες και μπορεί ακόμη και να θέσει σε κίνδυνο την υιοθέτηση των IPSAS σε χώρες όπου ο προϋπολογισμός είναι ο ακρογωνιαίος λίθος του λογιστικού συστήματος. Τέλος, η συμπερίληψη της εύλογης αξίας ως κριτηρίου επιμέτρησης για τον δημόσιο τομέα, η οποία είναι δύσκολο να υπολογιστεί, αποτελεί επίσης επί του παρόντος αντικείμενο συζήτησης.

Η επιθυμία των χωρών να διατηρήσουν τον έλεγχο της διαδικασίας τυποποίησης, που χαρακτηρίζεται από βαθιά ριζωμένο εθνικισμό, που κάνει κάθε χώρα να θεωρεί το λογιστικό της σύστημα ως το καταλληλότερο, αποτελεί ένα άλλο εμπόδιο για την υιοθέτηση του IPSAS. Επιπλέον, οι οικονομικές εκθέσεις έχουν μεγάλη επιρροή στη χρηματοοικονομική βιωσιμότητα, καθώς το χρέος και το έλλειμμα μπορεί να υποτιμηθούν και η ενοποίηση καθώς και οι εγγυήσεις είναι δύο σημαντικά ζητήματα (Arnold, 2020). Επομένως, οι κυβερνήσεις μπορεί να θέλουν να ελέγξουν τα λογιστικά πρότυπα σε μια προσπάθεια να διατηρήσουν τις δημοσιονομικές

ψευδαισθήσεις, καθώς οι λογιστικές συσκευές μπορεί να δίνουν την ψευδαίσθηση της εξέλιξης ή να δίνουν την εντύπωση ότι η εξέλιξη είναι πιο σημαντική από ό,τι είναι στην πραγματικότητα.

Τέλος τροχοπέδη αποτελεί το κόστος και οι ανάγκες εκπαίδευσης για την υιοθέτηση των IPSAS. Η υιοθέτηση νέων λογιστικών προτύπων απαιτεί πόρους του έργου και πολιτική υποστήριξη. Απαιτούνται επενδύσεις σε συστήματα πληροφορικής και εκπαίδευση σε νέα συστήματα. Αυτό μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο σε πολλές χώρες, ειδικά σε περιόδους δημοσιονομικών δυσκολιών. Η πρόσβαση σε εμπειρογνωμοσύνη και κατάρτιση ποικίλλει, κυρίως σε πολλές χώρες όπου οι δημόσιοι υπάλληλοι και οι πολιτικοί δεν είχαν εμπειρία με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η υιοθέτηση του IPSAS θα απαιτήσει διαδικασία και υποστήριξη για την απόκτηση επαγγελματικής εξειδίκευσης και την εκπαίδευση όσων επηρεάζονται από τα νέα συστήματα.

3.4. Η ανάπτυξη των IPSAS με αναφορά στις ιδιαιτερότητες του δημόσιου τομέα

Στις αρχές Ιανουαρίου 2007, το διεθνές λογιστικό πλαίσιο του IPSASB περιλαμβάνει τρία πρότυπα ειδικά για τις δημόσιες οντότητες: IPSAS 22, 23 και 24.

Το IPSAS 22 αφορά τη δημοσίευση οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τον δημόσιο τομέα. Καθορίζει τις υποχρεώσεις των κυβερνήσεων που επιλέγουν να εφαρμόσουν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση για την υποβολή εκθέσεων και την προετοιμασία των Οικονομικών τους Καταστάσεων. Επιτρέπει την ανάλυση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε τομείς, σύμφωνα με τα όρια που χρησιμοποιούνται στα στατιστικά μοντέλα χρηματοοικονομικών πληροφοριών (Tawiah, 2021). Ως εκ τούτου, οι δημόσιες διοικήσεις θα μπορούν να παρουσιάζουν χωριστά την οικονομική τους κατάσταση, τις επιδόσεις τους και τις ταμειακές ροές τους. Το IPSAS 22 αναπτύχθηκε σε διαβούλευση με την Task Force για την Εναρμόνιση της Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα (TFHPSA: Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting) (United Nations, 2008), η οποία στοχεύει στην εναρμόνιση των υποχρεώσεων των δημόσιων διοικήσεων σε στατιστικές και χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Οι φόροι, οι εισφορές και οι πληρωμές μεταβιβάσεων είναι η κύρια πηγή εσόδων για τις κρατικές και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα. Εξ' ου και η υιοθέτηση το

2006 ενός προτύπου IPSAS 23 για τα έσοδα που προκύπτουν από εργασίες χωρίς αντάλλαγμα (φόροι και μεταβιβάσεις). Αυτό το πρότυπο ασχολείται με διάφορες βασικές πτυχές της χρηματοοικονομικής αναφοράς των φορολογικών εσόδων από τις κυβερνήσεις, και ειδικότερα τους κανόνες αναγνώρισης και αποτίμησης που ισχύουν για έναν ευρύ κατάλογο φόρων. Καλύπτει επίσης πληρωμές μεταφοράς, οι οποίες περιλαμβάνουν επιδοτήσεις τρίτων ή διεθνούς δημόσιας προέλευσης, καθώς και δωρεές. Το IPSAS 23 παρέχει έναν τρόπο παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις των συνθηκών και των κατανομών για μεταφερόμενους πόρους. Η ανάπτυξη αυτού του προτύπου διήρκεσε σχεδόν τεσσαράμισι χρόνια, επειδή είναι το αποτέλεσμα εκτεταμένης διαβούλευσης με εμπειρογνώμονες της δημόσιας λογιστικής από πολλές χώρες (Tawiah, 2021).

Το νέο πρότυπο IPSAS 24 θεωρείται σημαντικό επίτευγμα του IPSAS για την τυποποίηση της δημόσιας λογιστικής. Το IPSAS δημοσίευσε στις αρχές του 2007 το πρότυπο IPSAS 24 σχετικά με την παρουσίαση δημοσιονομικών πληροφοριών στους λογαριασμούς, καθώς και μια ενημερωμένη έκδοση του εγγράφου του "Οικονομικές πληροφορίες που τηρούνται σε ταμειακή βάση". Αυτά τα δύο κείμενα προτείνουν μια σειρά συστάσεων σχετικά με την παρουσίαση πληροφοριών όσον αφορά τη συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό, που ισχύουν για τις οντότητες που δημοσιοποιούν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό. Απαιτούν να γίνεται σύγκριση των προϋπολογισθέντων και πραγματικών ποσών για την τρέχουσα περίοδο στις οικονομικές καταστάσεις. Απαιτεί εξηγήσεις αποκλίσεων μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών (που) γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή σε ξεχωριστή έκθεση με τις Οικονομικές Καταστάσεις.

3.5. Τα συστήματα IPSAS ως μέσο αποτελεσματικής διαχείρισης

Κατά τη διάρκεια μιας πρώτης περιόδου 1996-2005, η επιτροπή του δημόσιου τομέα της IFAC ανέπτυξε είκοσι ένα λογιστικά πρότυπα, μερικά από τα οποία έχουν αναθεωρηθεί, υιοθετώντας τα ΔΠΧΠ και προσαρμόζοντάς τα σε δημόσιες οντότητες. Από το 2006, το IPSASB έχει υιοθετήσει πρότυπα που προορίζονται για την παραγωγή διεθνών λογιστικών προτύπων ειδικά για δημόσιες οντότητες.

Η υιοθέτηση των IPSAS από τα κράτη επιτρέπει στους παρόχους διεθνών κεφαλαίων όπως το ΔΝΤ ή η Παγκόσμια Τράπεζα να πραγματοποιούν συγκρίσεις μεταξύ χωρών

με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν αυτά τα κράτη. Το αποθετήριο που συγκροτείται από το IPSAS υποτίθεται ότι προωθεί τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ διαφορετικών κρατών. Όμως τα ΔΠΧΠ στα οποία βασίζονται περίπου είκοσι IPSAS, είναι γενικά και εννοιολογικά πρότυπα που συντάσσονται με βάση βασικές αρχές με στόχο να μην πολλαπλασιαστούν οι κανόνες εφαρμογής. Αυτή η επανάσταση, η οποία αποτελεί μέρος μιας διαδικασίας εκσυγχρονισμού των δημόσιων φορέων, είναι η αντανάκλαση μιας ιδεολογίας διαχείρισης, δηλαδή της ιδέας της διαχείρισης μιας κυβέρνησης σαν μια επιχείρηση, με οικονομία και αποτελεσματικότητα (Schmidhuber et al. 2020).

Τα IPSAS μπορούν να βοηθήσουν τις οντότητες που τα εφαρμόζουν να αναφέρουν τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν σε σχέση με τις προβλέψεις του προϋπολογισμού. Η συγκριτική παρουσίαση των προϋπολογισμών και των πραγματικών στοιχείων βελτιώνει τη δημοσιονομική διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και πληροί τις απαιτήσεις λογοδοσίας των δημόσιων φορέων. Η υποχρέωση παροχής λογαριασμών στους πολίτες και στους φορολογούμενους για τα κράτη δημοκρατικών χωρών απαιτεί οικονομική διαφάνεια που βασίζεται στην αξιοπιστία των λογαριασμών, οι οποίοι πρέπει να είναι τακτικοί, ειλικρινείς και να δίνουν πιστή εικόνα των περιουσιακών στοιχείων και της οικονομικής κατάστασης της χώρας (Schmidhuber et al. 2020). Η αποδοτικότητα-αποτελεσματικότητα, η ποιότητα των υπηρεσιών και ο αντίκτυπος της δημόσιας λογιστικής (διαφάνεια), μπορούν να συνδυαστούν στην έκφραση «μαγικό τρίγωνο» της απόδοσης (Rodríguez et al. 2015). Η αποδοτικότητα μεταφράζεται σε καλύτερη αναλογία κόστους/αποτελέσματος. Παρά τη σύγκλιση μεταξύ IFRS και IPSAS, εξακολουθούν να υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα και των συστημάτων στατιστικής λογιστικής των κρατών. Μια απόκλιση μεταξύ των δύο προτύπων αφορά τον καθορισμό των ορίων της οντότητας για την οποία παρουσιάζονται οι λογαριασμοί. Το κριτήριο που χρησιμοποιείται από το IPSAS είναι αυτό της ενότητας της κυβέρνησης όπου οι οργανισμοί που αναφέρονται στην ίδια κυβέρνηση αποτελούν μέρος μιας ενιαίας οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΑ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

Το σύστημα υγείας στην Ελλάδα αποτελεί ένα μεικτό σύστημα, το οποίο συμπεριλαμβάνει στοιχεία του μοντέλου Beveridge και του μοντέλου Bismarck. Το σύστημα της αποτελείται από την Εθνική Υπηρεσία Υγείας/ΕΣΥ το οποίο στηρίζει την ύπαρξή του στην χρηματοδότηση μέσω ενός συστήματος φορολογίας, ωστόσο η υγειονομική της περίθαλψη βασίζεται στο Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης και στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας/ΕΟΠΥΥ με τον νόμο 3918/2011 (Νεγκάκης, 2012)

Το Υπουργείο Υγείας έχει την δυνατότητα να εποπτεύει το σύστημα της υγειονομικής περίθαλψης και να προτείνει βέλτιστες λύσεις σε εθνικό επίπεδο, καθώς και την κατάλληλη χρηματοδότηση ανάλογα με τους πόρους και τις ανάγκες που διαθέτει. Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως η χρηματοδότηση διενεργείται με ετήσια επιχορήγηση με 0,6% ως ποσοστό του ΑΕΠ. Επίσης, είναι αρμόδιο για την θέσπιση των κατάλληλων νόμων με σκοπό την ομαλή λειτουργία των συστημάτων και την μέγιστη ικανοποίηση της κοινότητας με τον νόμο 4270/14, όπου πιο έντονα παρατηρείται η δημοσιονομική εποπτεία σε επίπεδο λογιστικό (Αληφαντής, 2015).

Ωστόσο, έως το 2001 το νομοθετικό πλαίσιο ήταν συγκεντρωτικό, ενώ η αποκέντρωση επήλθε με την ίδρυση των Περιφερειακών Αρχών Υγείας και Πρόνοιας/ΠΕΣΥΠ όπου στην συνέχεια μετατράπηκαν σε Διοικήσεις Περιφερειών Υγείας/ΔΥΠΕ (Ντζανάτος, 2008). Με την ψήφιση του νόμου 146/03 εισάγεται η έννοια των διπλογραφικών συστημάτων, αλλά και της αναλυτικής λογιστικής ως ένα τρόπο της κυβέρνησης να μπορεί να λάβει έγκυρες και έγκαιρες πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική και διοικητική λογιστική στα συστήματα δημόσιας υγείας. Στην ουσία με τον νόμο αυτό ορίστηκε η Γενική και Αναλυτική λογιστική στα δημόσια συστήματα υγείας. Κύριος στόχος ήταν να βελτιωθούν όσο τον δυνατόν περισσότερο οι λήψεις των αποφάσεων μέσω των ακριβέστερων πληροφοριών. Σύμφωνα με τον νόμο 46/03, προβλέπεται μια σειρά λογιστικών ενεργειών που εκτελούνται από 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου: α) εργασίες με την έναρξη χρήσης, β) εργασίες εντός της χρήσης και τέλος γ) εργασίες τέλους χρήσης (Γρηγοράκου, 2008). Συνεχίζοντας το 2011 ψηφίζεται ο νόμος 15/2011 όπου αναφέρεται στην Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης ταμειακής Βάσης. Όπου

αποτελεί ένα διαφορετικό λογιστικό σύστημα αποτελούμενο από την αρχή δεδουλευμένου εξόδων και εσόδων (Κοντός, 2015).

Με βάση τον νόμο 15/2011

- έχουμε λογιστικοποίηση των κεφαλαιουχικών εξοπλισμών, των επενδύσεων, των απαιτήσεων, των διαθεσίμων
- έχουμε αναγνώριση των αγορών αναλωσίμων και αποθεμάτων ως έξοδο της χρήσης
- έχουμε λογιστικοποίηση των εσόδων και εξόδων, αλλά και δυνατότητα πρόβλεψης.

Με τον νέο νόμο 4308/14 κάθε μονάδα υγείας υποχρεούται την παρουσίαση χρηματοοικονομικής κατάστασης. Ασφαλώς, ανάλογα με το μέγεθός του μπορεί να ακολουθήσει και το απλογραφικό σύστημα εσόδων- εξόδων για την ετήσια πορεία του. Τα ΔΠΧΑ στην Ελλάδα τόσο σε επίπεδο επιχειρησιακό όσο και στα συστήματα δημόσιας υγείας αποτέλεσαν ένα σημαντικό πλεονέκτημα για μια ισορροπία σε επίπεδο οργανωτικό και λήψης αποφάσεων. Με τον νόμο 2889/2001 που προέβλεπε την βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συστημάτων υγείας, σήμερα βρισκόμαστε στην συνεχή ανανέωση και εξέλιξη των εργαλείων που διαθέτουμε.

4.1. Η εξέλιξη της λογιστικής νομοθεσίας και η εφαρμογή των ΔΠΧΑ

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) κερδίζει δυναμική σε όλο τον κόσμο. Η Ελλάδα ξεκίνησε ένα γενικό πρόγραμμα μεταρρύθμισης της δημοσιονομικής διαχείρισης που περιλαμβάνει τον μετασχηματισμό της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα υιοθέτησε τα πρότυπα IPSAS (Π.Δ.54/2018) τον Ιούνιο του 2018. Η μετάβαση από την τροποποιημένη ταμειακή λογιστική στη λογιστική των δεδουλευμένων έφερε τη χώρα ένα βήμα πιο κοντά στα IPSAS. Το Π.Δ.54/2018 είχε ως αποτέλεσμα ουσιώδεις προσαρμογές στους λογαριασμούς του Δημοσίου. Ωστόσο, η δημόσια διοίκηση δεν ήταν σε θέση να επιβεβαιώσει την πλήρη συμμόρφωση λόγω έλλειψης απαραίτητων λογιστικών αρχείων. Η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Ελλάδας λόγω της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών αρχών των IPSAS και των τρεχουσών λογιστικών πρακτικών (Dimitriou, 2018). Η κίνηση προς τα IPSAS έχει τη δυνατότητα να αλλάξει ριζικά την πρακτική της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς στο δημόσιο τομέα. Ωστόσο, φαίνεται ότι η εφαρμογή του IPSAS πρέπει να

ξεπεράσει αρκετές προκλήσεις προκειμένου να είναι επιτυχής και να αξιοποιήσει αυτά τα οφέλη.

4.2 Προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ

Η υιοθέτηση των IPSAS στα συστήματα υγείας του δημόσιου τομέα αναμένεται να αποφέρει σημαντικά οφέλη στη δημόσια διοίκηση, να βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς και του ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσει σημαντικές προκλήσεις στη διαδικασία μετάβασης.

Η εφαρμογή του IPSAS θα αυξήσει την ανάγκη εκσυγχρονισμού των πληροφοριακών συστημάτων για την υποστήριξη της λογιστικής λειτουργίας. Η υπάρχουσα τεχνολογία και δομές δεδομένων ενδέχεται να μην είναι σε θέση να διευκολύνουν τη συλλογή των απαραίτητων οικονομικών δεδομένων για τη διαδικασία υποβολής εκθέσεων. Τα συστήματα πληροφορικής είναι πιθανό να απαιτούν αντικατάσταση ή προσαρμογή, ενώ θα πρέπει να δοθεί έμφαση στην ενδοεπικοινωνία συστημάτων πληροφορικής του δημόσιου τομέα και δομών δεδομένων σχετικών φορέων του δημόσιου τομέα. Ο εκσυγχρονισμός του συστήματος πληροφορικής θα μπορούσε να είναι δαπανηρός και να απαιτήσει ειδικούς συμβούλους για να υποστηρίξουν τη διαμόρφωση, την εκπαίδευση των χρηστών και τον χρόνο για τη μεταφορά των δεδομένων και την επιστροφή στην επιχείρηση ως συνήθως (Dimitriou, 2019).

Οι φορείς του δημόσιου τομέα ενδέχεται να μην διαθέτουν άτομα με τις απαραίτητες δεξιότητες και ικανότητες ή το επίπεδο στελέχωσης που απαιτείται για την υιοθέτηση του IPSAS. Η εφαρμογή απαιτεί ένα εκπαιδευτικό πρόγραμμα για τη βελτίωση της γνώσης των IPSAS και την αύξηση των δεξιοτήτων για τη χρήση των ενημερωμένων συστημάτων πληροφορικής. Είναι πιθανό ότι ο δημόσιος τομέας θα χρειαστεί να προσλάβει και να διατηρήσει εξειδικευμένο προσωπικό για την υποστήριξη της εφαρμογής των IPSAS, ενώ θα πρέπει να διατηρηθεί η ισορροπία μεταξύ εξωτερικών συμβούλων/εμπειρογνομόνων και εσωτερικών υπαλλήλων του δημόσιου τομέα.

Οι παραπάνω αλλαγές συνοδεύονται από αρκετά υψηλό κόστος. Το κόστος υλοποίησης (τόσο χρηματοοικονομικό όσο και ως προς τους απαιτούμενους πόρους) δεν θα πρέπει να υποτιμάται τόσο από οικονομική όσο και από άποψη ελέγχου. Θα πραγματοποιηθούν δαπάνες για εκπαίδευση, χρήση εξωτερικών συμβούλων, αναβαθμίσεις πληροφορικής και ανάπτυξη κατάλληλου υλικού καθοδήγησης και εργαλείων μετάφρασης των IPSAS στην ελληνική γλώσσα. Θα πρέπει να διατεθούν

επαρκείς οικονομικοί πόροι για στοχευμένη συμμετοχή των ενδιαφερομένων και για άλλες δραστηριότητες δέσμευσης και ευαισθητοποίησης. Οι περισσότερες χώρες υιοθέτησαν το IPSAS σε συνδυασμό με ένα ευρύτερο πρόγραμμα βελτίωσης της δημόσιας οικονομικής διαχείρισης, το οποίο απαιτεί πρόσθετες επενδύσεις (Association of Chartered Certified Accountants, 2017)

Πέρα από το σημαντικό κόστος, η μετάβαση στα IPSAS θα πρέπει να ακολουθηθεί από νομοθετικές μεταρρυθμίσεις προκειμένου να ενσωματωθεί σε ένα νομικό σύστημα της χώρας που μπορεί να είναι πολύπλοκη και χρονοβόρα διαδικασία. Η διαδικασία εφαρμογής του IPSAS μπορεί να πάρει σημαντικό χρόνο για να φτάσει στο ορόσημο πλήρους υιοθέτησης και απαιτεί δέσμευση όσων εμπλέκονται στο έργο. Η υιοθέτηση των IPSAS απαιτεί την κατανόηση, την εκπαίδευση και τη δέσμευση βασικών ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων πολιτικών, υπουργείων, ελεγκτών, λογιστών, τραπεζών και ισχυρής πολιτικής βούλησης που θα οδηγήσει στην αλλαγή. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα, τα βασικά ενδιαφερόμενα μέρη και το ευρύ κοινό είναι συνηθισμένοι στις αρχές της λογιστικής ταμειακών διαθεσίμων.

Η υιοθέτηση των IPSAS θα πρέπει να συνοδεύεται από γενική μεταρρύθμιση των λογιστικών διαδικασιών όλων των φορέων του δημόσιου τομέα. Οι θεμελιώδεις αλλαγές ενδέχεται να αντιμετωπίσουν αντίσταση από τους δημόσιους υπαλλήλους. Η χρηματοοικονομική αναφορά θα πρέπει να υιοθετήσει ένα κοινό λογιστικό σχέδιο που θα καλύπτει τις ανάγκες όλων των φορέων του δημόσιου τομέα και θα διευκολύνει την εφαρμογή των IPSAS, τη λογιστική και ελεγκτική λειτουργία και τη διαδικασία προϋπολογισμού και ενοποίησης (Chytis et al. 2020)

Επιπλέον, η εφαρμογή των IPSAS απαιτεί την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση όλων των στοιχείων του ισολογισμού. Τα αρχικά υπόλοιπα ορισμένων στοιχείων ενδέχεται να είναι δύσκολο να μετρηθούν λόγω έλλειψης δεδομένων. Για παράδειγμα, θα πρέπει να καταρτιστεί ένα μητρώο περιουσιακών στοιχείων που να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία του δημόσιου τομέα και θα μπορούσε να είναι χρονοβόρα διαδικασία εάν μια χώρα δεν έχει ενημερωμένο αρχείο των περιουσιακών της στοιχείων. Η διαδικασία αρχικής αναγνώρισης και επιμέτρησης των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων βάσει της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων και ορισμένων άλλων στοιχείων του ισολογισμού ενδέχεται να παρουσιάσει σημαντικές δυσκολίες κατά τον προσδιορισμό του υπολοίπου έναρξης. Για παράδειγμα, η αναγνώριση ενσώματων παγίων προϋποθέτει ότι υπάρχει διαθέσιμο πλήρες μητρώο περιουσιακών στοιχείων

της κρατικής περιουσίας. Η Ελλάδα βρίσκεται σε διαδικασία καταγραφής της κρατικής περιουσίας. Η προετοιμασία ενός μητρώου περιουσιακών στοιχείων είναι μια πρόκληση και μπορεί να είναι μια δαπανηρή και χρονοβόρα διαδικασία (Cohen, 2015).

Το IPSAS μπορεί να παρουσιάσει αρκετές τεχνικές δυσκολίες ειδικά κατά την πρώτη υιοθέτηση και απαιτεί βαθιά κατανόηση και εξειδικευμένο προσωπικό για την κατάλληλη εφαρμογή των προτύπων στην πράξη. Η επιτυχής μετάβαση στα νέα πρότυπα απαιτεί μια γενική αλλαγή στην κουλτούρα του δημόσιου τομέα που θα αγκαλιάσει την αλλαγή. Η υιοθέτηση του IPSAS αντιπροσωπεύει ένα δύσκολο έργο που απαιτεί αποτελεσματική διαχείριση έργου στο πλαίσιο της διαχείρισης αλλαγών και δέσμευσης όσων εμπλέκονται σε αυτό το απαιτητικό έργο (Ball, 2015).

4.3 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ

Η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ελλάδα λόγω της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών αρχών των IPSAS και των τρεχουσών λογιστικών πρακτικών. Η Ελλάδα παρουσιάζει αρνητικά καθαρά περιουσιακά στοιχεία (των πολιτών) στην κατάσταση οικονομικής θέσης υπό το ισχύον καθεστώς χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτό αποδίδεται σε μια σειρά λογιστικών ζητημάτων, τα οποία, μεταξύ άλλων, αφορούν τον χρόνο αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων με τη χρήση τροποποιημένης ταμειακής βάσης, το γεγονός ότι τα ενσώματα πάγια στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, αποσβέσεις που δεν χρεώνονται στα περιουσιακά στοιχεία, αγορές αποθεμάτων εξοδοποιούνται στην κατάσταση οικονομικής απόδοσης αντί να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνουν το δημόσιο χρέος αλλά εξαιρούν άλλες δεδουλευμένες υποχρεώσεις όπως υποχρεώσεις για συντάξεις και άλλες παροχές κοινωνικών υπαλλήλων (International Public Sector Accounting Standards Board, 2021).

Το Π.Δ.54/2018, το οποίο υιοθέτησε τη βάση των δεδουλευμένων, εφαρμόστηκε για πρώτη φορά κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης της Ελλάδας για το έτος που έληξε το 2019.

Η παρουσίαση μιας ολοκληρωμένης και δίκαιης εικόνας των δημοσίων ιδίων κεφαλαίων θα επιτευχθεί σταδιακά κατά τη διάρκεια της τετραετούς μεταβατικής

περιόδου. Οι οικονομικές αναφορές της Ελλάδας καταρτίζονται επί του παρόντος χρησιμοποιώντας την τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής ενώ τα IPSAS βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση. Ως βάση του δεδουλευμένου νοείται μια λογιστική βάση βάσει της οποίας οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν (και όχι μόνο όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά). Συνεπώς, οι συναλλαγές και τα γεγονότα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων στις οποίες σχετίζονται. Η μετάβαση στη βάση των δεδουλευμένων αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στην αναγνώριση εσόδων και εξόδων και να δώσει μια πιο δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και της οικονομικής απόδοσης της Ελλάδας (Ηλιάδης, 2017). Σε ό,τι αφορά τα έξοδα, η Ελλάδα τα παρακολουθεί μέσω της εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση και δεσμεύσεις ενώ σύμφωνα με τα IPSAS τα έξοδα θα καταχωρούνταν στην περίοδο που αφορούν. Όσον αφορά τα έσοδα, τα IPSAS απαιτούν να διακρίνονται τα έσοδα σε δύο κατηγορίες: α) αμοιβαία ή ανταλλακτικά έσοδα και β) μη ανταποδοτικά ή μη συναλλαγματικά έσοδα. Αυτά υπόκεινται σε διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Η αναγνώριση των εσόδων με βάση τα δεδουλευμένα αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική απόδοση της Ελλάδας (Φωτεινόπουλος, 2013).

Όσον αφορά την οικονομική θέση, υπάρχουν πολλά στοιχεία που πρέπει να προσαρμοστούν ώστε να συμμορφώνονται με τα IPSAS, ενώ η αναγνώριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να είναι δύσκολη για διάφορους λόγους. Για τους σκοπούς της μεταγενέστερης μέτρησης μετά την αναγνώριση, τα IPSAS προβλέπουν την επιλογή δύο λογιστικών μοντέλων που πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την κατηγορία ενσώματων παγίων: (α) μοντέλο κόστους ή (β) μοντέλο αναπροσαρμογής. Ο προσδιορισμός του κόστους και της εύλογης αξίας τόσο στο στάδιο της αρχικής αναγνώρισης όσο και στη μεταγενέστερη επιμέτρηση μπορεί να αποδειχθεί σημαντική πρόκληση λόγω έλλειψης απαραίτητων στοιχείων και αρχείων, ιδίως λαμβάνοντας υπόψη ότι η Ελλάδα δεν διαθέτει πλήρες μητρώο περιουσιακών στοιχείων. Ως πρώτο βήμα, είναι απαραίτητο να καταγράψει τα περιουσιακά του στοιχεία και να προετοιμάσει και να διατηρήσει ένα μητρώο περιουσιακών στοιχείων που να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχονται από τον δημόσιο τομέα. Το αρχικό κόστος αυτών των στοιχείων ενεργητικού πρέπει να καθοριστεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του IPSAS, κάτι που θα μπορούσε να είναι μια δαπανηρή και χρονοβόρα διαδικασία. Επιπλέον, οι

αποσβέσεις θα πρέπει να χρεώνονται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων αντιπροσωπεύει λογιστικές εκτιμήσεις που απαιτούν επαγγελματική κρίση και ως εκ τούτου θα πρέπει να διενεργείται από έμπειρους επαγγελματίες με άρτια γνώση και κατανόηση των IPSAS. Το ίδιο ισχύει για τον έλεγχο απομείωσης των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών και των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών. Μια άλλη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που αναμένεται να επηρεάσει τους λογαριασμούς της Ελλάδας είναι τα αποθέματα (Dimitriou, 2017). Σύμφωνα με τα τρέχοντα πρότυπα αναφοράς, τα αποθέματα εξοδοποιούνται όταν αγοράζονται. Ωστόσο, σύμφωνα με τα IPSAS, τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία με τη μορφή υλικών και προμηθειών που πρέπει να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, να αναλωθούν ή να διανεμηθούν κατά την παροχή υπηρεσιών ή που κατέχονται προς πώληση.

4.4. Οφέλη από την υιοθέτηση IPSAS

Η υιοθέτηση των IPSAS στον δημόσιο τομέα αναμένεται να ωφελήσει τη δημόσια διοίκηση, να βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς και να διευκολύνει τον έλεγχο του δημόσιου τομέα. Η υποβολή εκθέσεων σύμφωνα με τα IPSAS θα βελτιώσει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνέπειας, της αξιοπιστίας, της κατανοητότητας, της επικαιρότητας, της συγκρισιμότητας και της επαληθευσιμότητας. Ως εκ τούτου, η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να παρέχει υψηλότερης ποιότητας χρηματοοικονομικές πληροφορίες στους διοικητές των διαχειριστών του δημόσιου τομέα που θα οδηγήσουν σε καλύτερη λήψη αποφάσεων και τελικά στην επίτευξη των στόχων του δημόσιου τομέα (Galani et al. 2010)

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα που τηρούν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα IPSAS μπορούν να επιλέξουν είτε τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είτε τη λογιστική ταμειακών διαθεσίμων. Το IPSASB αποφάσισε να εκδώσει μόνο ένα πρότυπο σε ταμειακή βάση της λογιστικής - το IPSAS Ταμειακής Βάσης. Όλα τα άλλα IPSAS αναπτύσσονται αποκλειστικά με βάση τη λογιστική βάση του δεδουλευμένου - σύμφωνα με τη λογιστική έννοια που εφαρμόζεται στα ΔΠΧΑ. Αυτό τεκμηριώνει την προτίμηση του IPSASB για αυτή τη λογιστική βάση. Αυτή η προτίμηση φαίνεται να αντανakλάται όλο και περισσότερο στη λογιστική

πραγματικότητα. Η προετοιμασία των GPFR βάσει της λογιστικής του δεδουλευμένου θα συνέβαλε σε μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία λόγω του γεγονότος ότι τα λογιστικά γεγονότα παρουσιάζονται το έτος που αφορούν και θα έδινε μια δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης και της απόδοσης της δημόσιας διοίκησης. Μια σημαντική πτυχή της λογοδοσίας και της διαφάνειας επιτυγχάνεται μέσω του καθορισμού του ετήσιου δημοσιονομικού προϋπολογισμού και της αναφοράς των πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων έναντι του προϋπολογισμού.

Λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του IPSAS, φαίνεται ότι θα ήταν επωφελές για μια οντότητα του δημόσιου τομέα να καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό με την ίδια λογιστική βάση με τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με ένα κοινό λογιστικό σχέδιο αντί να κάνει προσαρμογές για σκοπούς αναφοράς. Για πολλές ευρωπαϊκές χώρες, ο προϋπολογισμός παραμένει το κύριο εργαλείο του λογιστικού συστήματος.

Η προετοιμασία του προϋπολογισμού βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση συμβάλλει στον καλύτερο σχεδιασμό για το μέλλον βελτιώνοντας την ακρίβεια των προβλέψεων. Οι καλύτερες προβλέψεις συνεπάγονται την ετοιμότητα και τη λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση των κινδύνων (Liapis & Spanos, 2015). Εκτός από τα παραπάνω, η κατάρτιση του προϋπολογισμού βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση θα διευκόλυνε την παρακολούθηση και τον έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού καθώς όλα τα οικονομικά γεγονότα θα παρουσιάζονταν στη χρηματοοικονομική αναφορά. Ο αποτελεσματικός έλεγχος θα είχε ως αποτέλεσμα την ενίσχυση της λογοδοσίας των υπευθύνων για τη διαχείριση του προϋπολογισμού. Ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών θα γινόταν πιο αποτελεσματικός καθώς τα λογιστικά γεγονότα θα αναγνωρίζονταν στην περίοδο που αφορούν αντί να αναβληθούν στα επόμενα έτη. Μια σημαντική πτυχή των IPSAS είναι ότι προβλέπουν την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημόσιου τομέα.

Τα IPSAS επεξεργάζονται πώς πρέπει να ερμηνεύεται ο έλεγχος στο δημόσιο τομέα και σε ποιες περιπτώσεις υπάρχει έλεγχος για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ενιαίες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες ή πανομοιότυπες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε παρόμοιες περιστάσεις, ενώ τα διεταιρικά υπόλοιπα, οι συναλλαγές και τα έσοδα και τα έξοδα μεταξύ των οντοτήτων πρέπει να απαλειφθούν. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν στους διοικητές

μια επισκόπηση των δημόσιων οικονομικών όλων των φορέων του δημόσιου τομέα μαζί και τους επιτρέπουν να λαμβάνουν βέλτιστες αποφάσεις προς το δημόσιο συμφέρον. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού και των οικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημόσιου τομέα (αυτόνομες και ενοποιημένες) εναρμονισμένες με ένα κοινά αποδεκτό λογιστικό πλαίσιο, όπως το IPSAS, ενισχύει την κατανόηση των λογιστικών μεγεθών από τα ενδιαφερόμενα μέρη και οδηγεί σε καλύτερη διεθνή συγκρισιμότητα μέσω της ομοιομορφίας. Η ενισχυμένη κατανόηση και συγκρισιμότητα που επιφέρει η υιοθέτηση των IPSAS θα είχε ως αποτέλεσμα ευρύτερα οικονομικά και κοινωνικά πλεονεκτήματα. Βασική κινητήρια δύναμη για την υιοθέτηση των IPSAS είναι η σημασία της προσέλκυσης συνεχών εισερχόμενων επενδύσεων στον δημόσιο τομέα. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα IPSAS παρέχουν εμπιστοσύνη και συγκρισιμότητα στους επενδυτές σε διεθνές επίπεδο. Οι ξένες επενδύσεις θα ωφελούσαν την ευρύτερη οικονομία όσον αφορά τις θέσεις εργασίας, τις καλύτερες υποδομές, την κοινωνική ευημερία για το κοινό και την κοινωνική βελτίωση (Uyar,2013). Επιπλέον, η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των δανειστών μέσω αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων που είναι κατανοητές και συγκρίσιμες προσελκύει νέα κεφάλαια και μειώνει το κόστος δανεισμού της χώρας στις διεθνείς αγορές.

Η κυβέρνηση μπορεί να επωφεληθεί από την υποβολή εκθέσεων βάσει IPSAS. Η υιοθέτηση του IPSAS ενισχύει τη σταθερότητα της κυβέρνησης αντικατοπτρίζοντας όλα τα οικονομικά μεγέθη στις οικονομικές καταστάσεις και τεκμηριώνοντας στους πολίτες και τους ενδιαφερόμενους την ανάγκη για συγκεκριμένα φορολογικά, δημοσιονομικά και πολιτικά μέτρα, νομοθετικές μεταρρυθμίσεις και λήψη αποφάσεων για συγκεκριμένα θέματα που υποστηρίζονται από ανάλυση δεδομένων. Με άλλα λόγια, η υιοθέτηση των IPSAS μπορεί να υποστηρίξει τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να εξηγήσουν και να δημιουργήσουν υποστήριξη για τα σχέδιά τους για την κυβέρνηση. Οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιούνται μέσω του IPSAS μπορούν να συμβάλουν στη δημιουργία μιας πιο σταθερής κυβέρνησης, οδηγώντας σε καλύτερο επενδυτικό κλίμα, περισσότερες θέσεις εργασίας και υψηλότερα εισοδήματα (Eccher & Healy, 2000). Επιπλέον, η διαδικασία υποβολής εκθέσεων και ενοποίησης συγκεντρώνει όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη στην αλυσίδα εφοδιασμού των αναφορών, ενώ η πιο δίκαιη αναφορά και η μεγαλύτερη γνωστοποίηση, οδηγούν σε μεγαλύτερη δέσμευση από τα ενδιαφερόμενα μέρη και τους χρήστες υπηρεσιών.

Η υιοθέτηση των IPSAS συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα της λειτουργίας ελέγχου. Η εφαρμογή των IPSAS και η συνεπαγόμενη γενική μεταρρύθμιση στα πληροφοριακά συστήματα και τη γενική κουλτούρα, διευκολύνει το έργο των ελεγκτικών μηχανισμών μέσω της ομοιομορφίας όλων των φορέων του δημόσιου τομέα ως προς τις διαδικασίες που εφαρμόζονται για την εξυπηρέτηση της εφαρμογής των προτύπων. Επιπλέον, τα εκσυγχρονισμένα συστήματα θα μπορούν να παράγουν τα απαραίτητα οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες έγκαιρα, με ακρίβεια και σε τυποποιημένη μορφή. Αυτή η τυποποίηση και ομοιομορφία θα ενισχύσει περαιτέρω το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

4.5. ΔΠΧΑ που εφαρμόζονται στο δημόσιο σύστημα υγείας

IPSAS 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Σκοπός του προτύπου είναι να καθοριστεί η σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να υπάρχει συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις των παλαιότερων ετών της οντότητας καθώς και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

Σχετίζεται με τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της παραδοχής συνεχιζόμενης δραστηριότητας, της συνέπειας παρουσίασης και ταξινόμησης, της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων και της συγκέντρωσης και σημαντικότητας.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, οι απαιτούμενες Οικονομικές Καταστάσεις είναι οι εξής:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Πληροφορίες σχετικά με τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθήθηκαν και άλλες Επεξηγηματικές Σημειώσεις που δεν αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις και κρίνονται απαραίτητες για μια ολοκληρωμένη παρουσίαση.

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιγράφονται ως συμμορφούμενες με τα IPSAS εκτός εάν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις του IPSAS.

Το IPSAS 1 καθορίζει τα ελάχιστα στοιχεία γραμμής που πρέπει να παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης οικονομικής θέσης, της κατάστασης οικονομικών επιδόσεων και της κατάστασης αλλαγών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία/ίδια κεφάλαια και περιλαμβάνει οδηγίες για τον προσδιορισμό πρόσθετων στοιχείων γραμμής, επικεφαλίδων και μερικών συνόλων. Η ανάλυση των εξόδων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής απόδοσης μπορεί να δίνεται από τη φύση ή τη λειτουργία. Εάν παρουσιάζεται ανά λειτουργία, θα παρέχεται επιπλέον ταξινόμηση των δαπανών κατά φύση (Caguana, 2016).

Το IPSAS 1 καθορίζει ελάχιστες απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις σημειώσεις. Σε αυτές αναφέρονται:

- Οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθήθηκαν
- Οι κρίσεις που έχει κάνει η διοίκηση κατά τη διαδικασία εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις
- Οι βασικές παραδοχές σχετικά με το μέλλον και άλλες βασικές πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους
- Η κατοικία και η νομική μορφή της οντότητας
- Περιγραφή της φύσης των εργασιών της οντότητας
- Παραπομπή στη σχετική νομοθεσία
- Το όνομα της ελεγχόμενης οντότητας και της τελικής ελεγκτικής οντότητας της οικονομικής οντότητας

IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα μετρητά και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οντότητας μέσω μιας κατάστασης ταμειακών ροών.

Οι καταθέσεις όψεως που μπορούν να αναληφθούν άμεσα και τα μετρητά στο ταμείο της οντότητας, αποτελούν τα Ταμειακά Διαθέσιμα.

Οι υψηλής ρευστότητας βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε ταμειακά διαθέσιμα, χωρίς να μεταβληθεί σημαντικά η αξία τους, ονομάζονται Ταμειακά Ισοδύναμα.

Οι εισροές και οι εκροές των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων αποτελούν τις Ταμειακές Ροές.

Οι Ταμειακές Ροές διακρίνονται ανάλογα με την προέλευση τους σε :

Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες, δηλαδή από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οντότητας, όπως για παράδειγμα η είσπραξη απαιτήσεων από παροχή νοσηλευτικών υπηρεσιών καθώς και η πληρωμή του νοσηλευτικού και ιατρικού προσωπικού.

Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες, δηλαδή από την απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού, όπως είναι οι πληρωμές και οι εισπράξεις για αγορά και πώληση ενσώματων παγίων. Η πληροφορία που απορρέει είναι σημαντική γιατί δείχνει το ύψος των δαπανών που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές ροές.

Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες, αναφέρονται στις πηγές χρηματοδότησης των δραστηριοτήτων του οργανισμού τόσο από ξένα όσο και από ίδια κεφάλαια και που επιφέρουν μεταβολές στη σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της οντότητας.

Η κατάσταση ταμειακών ροών προσδιορίζει τις πηγές των ταμειακών εισροών, τα στοιχεία στα οποία δαπανήθηκαν μετρητά κατά την περίοδο αναφοράς καθώς και τα μετρητά και τα ταμειακά ισοδύναμα κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η κατάσταση ταμειακών ροών προορίζεται να παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες τόσο για λόγους λογοδοσίας όσο και για σκοπούς λήψης αποφάσεων (Christiaens & Rommel, 2008). Οι πληροφορίες των ταμειακών ροών επιτρέπουν στους χρήστες να κατανοήσουν πώς μια οντότητα του δημόσιου τομέα συγκέντρωσε τα μετρητά που απαιτούσε για τη χρηματοδότηση των επιχειρηματικών και διοικητικών λειτουργιών της και πώς χρησιμοποιήθηκαν αυτά τα μετρητά.

IPSAS 3: Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Αυτό το πρότυπο διέπει τη διαδικασία επιλογής και αλλαγής λογιστικών πολιτικών, καθώς και τη λογιστική αντιμετώπιση και γνωστοποίηση των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το IPSAS 3 καθορίζει μια ιεραρχία έγκυρων κατευθυντήριων γραμμών που πρέπει να λάβει υπόψη η δημόσια διοίκηση εάν δεν υπάρχει ένα πρότυπο που να ισχύει ειδικά για ένα στοιχείο. Το πρότυπο έχει σκοπό να ενισχύσει τη συνάφεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας του δημόσιου τομέα καθώς και τη συγκρισιμότητα αυτών των οικονομικών καταστάσεων διαχρονικά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

IPSAS 6: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Το πρότυπο καθορίζει τις απαιτήσεις για την κατάρτιση και την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας βάσει της λογιστικής βάσης των δεδουλευμένων. Επιπλέον, περιέχει καθοδήγηση σχετικά με το εύρος ενός ενοποιημένου ομίλου μιας οικονομικής οντότητας και περιγράφει τις διαδικασίες ενοποίησης. Παρουσιάζει επίσης κανόνες για τη λογιστική για τις θυγατρικές του δημόσιου τομέα, τις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες του δημόσιου τομέα και τις επιχειρήσεις στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας, του κοινοπρακτούντος και του επενδυτή (Cohen & Karatzimas, 2016).

IPSAS 9: Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγής

Αυτό το πρότυπο ορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα, με το κύριο ερώτημα να είναι πότε πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταχωρούνται τα έσοδα. Τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες παροχής υπηρεσιών θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα. Το IPSAS 9 προσδιορίζει τις περιστάσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και πότε τα έσοδα πρέπει να αναγνωριστούν ανάλογα. Παρέχει επίσης

πρακτική καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων (Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board, 2013).

Τα έσοδα μιας Μονάδας Υγείας προέρχονται από

- Παροχή ιατρικών-νοσηλευτικών υπηρεσιών και λογίζονται το χρονικό διάστημα που παρέχονται οι υπηρεσίες.
- Πιστωτικούς τόκους
- Λοιπά έσοδα, όπως είναι τα έσοδα από ενοίκια

IPSAS 12: Αποθέματα

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να ορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα αποθέματα. Ένα πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που πρέπει να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και να μεταφερθεί μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετικά έσοδα. Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται για την ανάθεση κόστους στα αποθέματα.

Σύμφωνα με το IPSAS 12, τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία

- α) Με τη μορφή υλικών και προμηθειών που θα καταναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία
- β) Με τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα καταναλωθούν ή θα διανεμηθούν για την παροχή υπηρεσιών

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν για μεταπώληση, όπως εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν λιανοπωλητή και κρατήθηκαν για μεταπώληση ή γη και άλλα ακίνητα που διατηρούνται προς πώληση. Επιπλέον, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τελικά προϊόντα που παράγονται ή εργασίες σε εξέλιξη που παράγονται και περιλαμβάνουν υλικά και προμήθειες που αναμένονται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Ειδικότερα στον δημόσιο τομέα, τα αποθέματα περιλαμβάνουν επίσης αγαθά που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική οντότητα και διανέμονται σε τρίτους χωρίς επιβάρυνση ή με ονομαστική επιβάρυνση (International Public Sector Accounting Standards Board, 2021).

IPSAS 13: Μισθώσεις

Ο στόχος αυτού του προτύπου είναι να ορίσει, για τους μισθωτές και τους

εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Η μίσθωση είναι μια συμφωνία σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή έναντι πληρωμής ή σειράς πληρωμών το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Μια χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια μίσθωση που μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος μπορεί να μεταφερθεί ή όχι τελικά. Όλες οι άλλες μισθώσεις είναι λειτουργικές μισθώσεις. Οι λειτουργικές μισθώσεις δεν μεταφέρουν ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου (Liaris & Spanos, 2015).

Οι ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων είναι οι πληρωμές κατά τη διάρκεια της μίσθωσης που ο μισθωτής καλείται ή μπορεί να υποχρεωθεί να πραγματοποιήσει, εξαιρουμένων του ενδεχόμενου ενοικίου, των εξόδων για υπηρεσίες και, κατά περίπτωση, των φόρων που πρέπει να καταβληθούν και να επιστραφούν στον εκμισθωτή.

IPSAS 16: Επενδύσεις σε ακίνητα

Ο στόχος του IPSAS 16 είναι να ορίσει τον λογιστικό χειρισμό για επενδύσεις σε ακίνητα και τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα είναι τα ακίνητα (γη ή κτίριο - ή μέρος κτιρίου - ή και τα δύο) που κατέχονται για να κερδίσουν ενοίκια ή για ανατίμηση κεφαλαίου ή και τα δύο. Οι επενδύσεις σε ακίνητα δημιουργούν ταμειακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα, διακρίνοντάς τα από άλλα οικόπεδα ή κτίρια που ελέγχονται από οντότητες του δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων (Soderstrom & Sun, 2007).

Η μέθοδος αποτίμησης που χρησιμοποιείται για τα ακίνητα επένδυσης είναι αυτή της Εύλογης Αξίας. Σε περίπτωση αδυναμίας εκτίμησης της εύλογης αξίας του ακινήτου, ακολουθείται η μέθοδος Κόστους Κτήσης αφαιρουμένων των αποσβέσεων .

Η χρήση του IPSAS 16, επηρεάζει τους λογαριασμούς της ομάδας 10 και 11 του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

IPSAS 17: Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός

Ο στόχος του IPSAS 17 είναι να ορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν πληροφορίες σχετικά με την επένδυση μιας οικονομικής οντότητας στα ενσώματα πάγια στοιχεία της και οποιεσδήποτε αλλαγές σε αυτές τις επενδύσεις. Τα κύρια ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και οι αποσβέσεις και οι ζημίες που πρέπει να αναγνωρίζονται σε σχέση με αυτά.

Τα ακίνητα, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός είναι υλικά στοιχεία που (α) διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία περιόδους αναφοράς (Loumiotis, 2014) Σύμφωνα με το IPSAS 17, το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνο εάν:

- α) Είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι δυνατότητες παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.
- β) Το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Ο στόχος του IPSAS 19 είναι να ορίσει προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις, να προσδιορίσει τις συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται οι προβλέψεις, τον τρόπο επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σχετικά με αυτές. Σχετικά με ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις, επειδή δεν λογιστικοποιούνται, το πρότυπο απαιτεί να γνωστοποιούνται ορισμένες πληροφορίες στο Προσάρτημα, ώστε να μπορούν οι χρήστες να κατανοήσουν τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Μια υποχρέωση είναι μια παρούσα υποχρέωση της οικονομικής οντότητας που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες παροχής υπηρεσιών (Toudas et al. 2013).

Μια πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

IPSAS 21: Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές

Ο στόχος του IPSAS 21 είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές έχει υποστεί απομείωση και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Το πρότυπο προσδιορίζει επίσης πότε μια οικονομική οντότητα θα αναστρέψει μια ζημία απομείωσης και ορίζει γνωστοποιήσεις.

Τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωταρχικό στόχο τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές είναι περιουσιακά στοιχεία που δεν κατέχονται με πρωταρχικό στόχο τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης.

Η απόσβεση (απόσβεση) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του (Chua & Taylor, 2008).

Το IPSAS 21 δηλώνει ότι η απομείωση είναι μια ζημία στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τις δυνατότητες εξυπηρέτησης ενός περιουσιακού στοιχείου, πέρα και πάνω από τη συστηματική αναγνώριση της απώλειας των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή των δυνατοτήτων εξυπηρέτησης του περιουσιακού στοιχείου μέσω απόσβεσης.

Η ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

IPSAS 23: Έσοδα από μη συναλλαγματικές συναλλαγές (φόροι και μεταβιβάσεις)

Ο στόχος του IPSAS 23 είναι να ορίσει απαιτήσεις για τη χρηματοοικονομική αναφορά των εσόδων που προκύπτουν από μη συναλλαγματικές συναλλαγές, εκτός από τις μη συναλλαγματικές συναλλαγές που οδηγούν σε συνδυασμό οντοτήτων. Το πρότυπο ασχολείται με ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την αναγνώριση και τον υπολογισμό των εσόδων από μη συναλλαγματικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού των εισφορών από τους ιδιοκτήτες. Ενώ

τα έσοδα των οντοτήτων του δημόσιου τομέα προέρχονται τόσο από συναλλαγές όσο και από μη συναλλαγές, οι περισσότερες συναλλαγές σε οντότητες του δημόσιου τομέα είναι μη συναλλαγές. Ειδικότερα, αυτά περιλαμβάνουν έσοδα από φόρους και μεταβιβάσεις (μεταφορές μετρητών και μη) (Rawley & Benton, 2009).

Το IPSAS 23 είναι ένα IPSAS ειδικά για το δημόσιο τομέα. Ως αποτέλεσμα, δεν υπάρχει ισοδύναμο ΔΠΧΠ.

IPSAS 24: Παρουσίαση Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις

Το IPSAS 24 απαιτεί η σύγκριση των ποσών του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που καλούνται ή επιλέγουν να δημοσιοποιήσουν τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό τους και για τον οποίο επομένως, λογοδοτεί δημόσια. Το πρότυπο απαιτεί επίσης τη γνωστοποίηση μιας επεξήγησης των λόγων των ουσιωδών διαφορών μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου θα διασφαλίσει ότι οι οντότητες του δημόσιου τομέα εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις λογοδοσίας τους και ενισχύουν τη διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων αποδεικνύοντας τη συμμόρφωση με τον ή τους εγκεκριμένους προϋπολογισμούς για τους οποίους λογοδοτούν δημόσια και, όπου ο προϋπολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται στην ίδια βάση (Achanga et al. 2006).

Το IPSAS 24 είναι ένα IPSAS ειδικά για το δημόσιο τομέα. Ως αποτέλεσμα, δεν υπάρχει ισοδύναμο ΔΠΧΠ.

IPSAS 26: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών

Ο στόχος του IPSAS 26 είναι να ορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται. Το πρότυπο προσδιορίζει επίσης πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αντιστρέψει μια ζημία απομείωσης και ορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις (Basu, 1997).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το κεφάλαιο της μεθόδου περιγράφει την προσέγγιση για τη μελέτη και ποιες επιλογές μεθόδου έγιναν και γιατί θεωρούνται κατάλληλες.

Σε αυτό το κεφάλαιο περιγράφεται η προσέγγιση για την υλοποίηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Πρώτα επεξηγείται η προσέγγιση που αποτελεί τη βάση της μελέτης και στη συνέχεια παρουσιάζεται η συλλογή εμπειρικών δεδομένων.

5.1. Ερευνητική προσέγγιση

Συνήθως γίνεται διάκριση μεταξύ δύο βασικών μορφών έρευνας, της ποιοτικής και της ποσοτικής. Το κεντρικό χαρακτηριστικό σχετικά με τις ποιοτικές μεθόδους είναι να δημιουργηθεί μια βαθύτερη κατανόηση του προβλήματος που μελετάται, όπου ο σκοπός της γνώσης είναι πρωτίστως η «κατανόηση», όχι η «επεξήγηση». Ο σκοπός των ποσοτικών μεθόδων, από την άλλη πλευρά, είναι να εξηγήσουν τα αίτια των φαινομένων που αποτελούν αντικείμενο της έρευνας, συχνά μέσω της χρήσης μεθόδων της στατιστικής και των μαθηματικών τύπων. Σε αυτήν την έρευνα, χρησιμοποιώ την ποσοτική μέθοδο καθώς εργάζομαι με βάση το ερωτηματολόγιο καθώς και τις υπάρχουσες πληροφορίες με τη μορφή αριθμών από τις οικονομικές αναφορές διαφόρων Νοσοκομείων που εδρεύουν στην πόλη της Θεσσαλονίκης. Με βάση αυτές τις πληροφορίες, πραγματοποιούνται στατιστικές αναλύσεις.

Ο σκοπός μιας στατιστικής έρευνας μπορεί να είναι είτε περιγραφικός, μελλοντικός ή επεξηγηματικός. Όλες οι στατιστικές έρευνες περιέχουν περιγραφικά στοιχεία, τα οποία στην περίπτωσή μου αφορούν την περιγραφή της σχέσης μεταξύ της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών και της οικονομικής απόδοσης των δημόσιων νοσοκομείων που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις προσαρμοσμένες στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Αυτή η μελέτη είναι επίσης εν μέρει επεξηγηματική, καθώς προσπαθώ σε κάποιο βαθμό να αναλύσω τα αποτελέσματα που προκύπτουν.

Για το σκοπό αυτό, αυτή η έρευνα θα στοχεύει ουσιαστικά στην ανατομή αυτής της σχέσης συσχέτισης μεταξύ, αφενός, των χαρακτηριστικών των λογιστικών πληροφοριών που ορίζονται από το εννοιολογικό πλαίσιο που αναπτύχθηκε από το IASB και το FASB (Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες) και, αφετέρου, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες οικονομικές επιδόσεις.

5.1.1 Ποσοτική μέθοδος

Για να μπορέσει να εξαχθεί ένα γενικό συμπέρασμα με αντικειμενική άποψη, εφαρμόζεται μια ποσοτική μελέτη όπου συλλέγονται αντικειμενικά αριθμητικά δεδομένα και ερμηνεύονται μέσω στατιστικών μεθόδων. Για μια μελέτη που χαρακτηρίζεται από ευρεία έρευνα, η ποσοτική μέθοδος είναι κατάλληλη. Υπάρχουν τέσσερις βασικοί τομείς εστίασης που λαμβάνει υπόψη η ποσοτική μέθοδος: μέτρηση, αιτιότητα, γενίκευση και αντιγραφή. Η μέτρηση παρέχει ένα συνεπές ή ασυνεπές εργαλείο για να υπολογιστεί η διαφορά. Η αιτιότητα περιλαμβάνει τη μελέτη των σχέσεων αιτίου-αποτελέσματος και περιλαμβάνει ανεξάρτητες και εξαρτημένες μεταβλητές. Οι ερευνητές θέλουν να επιτύχουν γενίκευση, όπου τα αποτελέσματα της μελέτης μπορούν να μεταφραστούν σε μεγαλύτερους πληθυσμούς από το δείγμα που ερευνήθηκε. Η αναπαραγωγή σημαίνει ότι η έρευνα θα πρέπει να μπορεί να γίνει ξανά και να έχει τα ίδια αποτελέσματα. Στην εργασία, συλλέγονται αριθμητικές τιμές για την «χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών προτύπων» και «των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων αποδόσεων». Η έρευνα αναμένεται να εξηγήσει αν τα «χαρακτηριστικά ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών» ως εξαρτημένες μεταβλητές παρουσιάζουν κάποια αιτιώδη σχέση με την ανεξάρτητη μεταβλητή « βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες αποδόσεις». Μέσα από προσεκτικά μελετημένες επιλογές του δείγματος, επιδιώκεται να επιτευχθεί γενίκευση.

5.1.2 Οριοθέτηση

Όσον αφορά τη χρονική πτυχή, η έρευνά μας διεξήχθη μεταξύ Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2022. Τα νοσοκομεία που συμμετείχαν στην έρευνα αναφέρουν σύμφωνα με τις ίδιες αρχές για τις οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στα έτη 2019, 2020 και 2021. Όσον αφορά τη γεωγραφική περιοχή, εξετάστηκαν νοσοκομεία της Ελλάδας και πιο συγκεκριμένα τα δημόσια νοσοκομεία της Θεσσαλονίκης (Π.Γ.Ν.Θ. ΑΧΕΠΑ, Γ.Ν.Θ Ιπποκράτειο, Γ.Ν.Θ Άγιος Παύλος, Α.Ν.Θ. Θεαγένειο).

5.2. Διαχείριση ερωτηματολογίου και συλλογή δεδομένων

Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω ερωτηματολογίου το οποίο εστάλη ηλεκτρονικά στους συμμετέχοντες.

Βιβλιογραφία και άρθρα έχουν συλλεχθεί κυρίως μέσω της χρήσης των μηχανών αναζήτησης της Πανεπιστημιακής Βιβλιοθήκης καθώς και επιστημονικά άρθρα και αναφορές μέσω των βάσεων δεδομένων σε ηλεκτρονικές βιβλιοθήκες.

Πρόσθετες πηγές πληροφοριών έχουν βρεθεί με αναζήτηση στο διαδίκτυο. Έχω επίσης, χρησιμοποιήσει εκτενώς τις συμβουλές σχετικά με σχετικές πηγές με τη μορφή άρθρων, τις οποίες έλαβα από τον επιβλέποντα καθηγητή μου. Το δείγμα που επιλέξαμε αποτελείται από 40 άτομα κυρίως από στελέχη και προϊσταμένους των οικονομικών τμημάτων, τους διευθυντές της οικονομικής υπηρεσίας, τους εσωτερικούς ελεγκτές των νοσοκομείων, τους εξωτερικούς συνεργάτες λογιστές αυτών καθώς και τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές που ήλεγξαν τις οικονομικές καταστάσεις των εξεταζόμενων Νοσοκομειακών Μονάδων.

5.2.1. Ανάπτυξη ερωτηματολογίου – Υποθέσεων

Αποφασίσαμε να εφαρμόσουμε ένα ερωτηματολόγιο 5 μερών, που αφορά την σχέση ποιότητας λογιστικών πληροφοριών και ΔΠΧΑ.

Η ποιότητα αφορά την συνάφεια, την λογοδοσία, την διαφάνεια, την κατανοητότητα, την συγκρισιμότητα, την επαληθευσιμότητα και την ταχύτητα.

Τα μέρη του ερωτηματολογίου έχουν χωριστεί σύμφωνα με την ακόλουθη τελική έκδοση:

Μέρος 1: Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών:

- A1: Πώς αξιολογείτε τη συνάφεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΑ.
- A2: Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ επιτρέπουν την πιστή αναπαράσταση των Λογιστικών πληροφοριών.

Μέρος 2: Ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες:

- B1: Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ διευκολύνουν την κατανόηση των λογιστικών πληροφοριών;
- B2: Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ απλοποιούν τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών;
- B3: Πώς αξιολογείτε την επαληθευσιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΑ;
- B5: Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ βελτιώνουν τον χαρακτήρα της επικαιρότητας των λογιστικών πληροφοριών;

- B5: Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ βελτιώνουν την διαφάνεια στα νοσοκομεία
- B6: Πως αξιολογείτε την λογοδοσία σε σχέση με τις λογιστικές πληροφορίες;

Μέρος 3: Βραχυπρόθεσμες οικονομικές επιδόσεις:

- Γ1: Πώς κρίνετε την οικονομική απόδοση των Νοσοκομείων κατά το πρώτο έτος υιοθέτησης των ΔΠΧΑ;

Μέρος 4: Μεσοπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες οικονομικές επιδόσεις:

- Δ1: πώς εκτιμάτε τη μακροπρόθεσμη οικονομική απόδοση των νοσοκομείων που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις προσαρμοσμένες στα πρότυπα ΔΠΧΑ;

Οι απαντήσεις συλλέγονται και μετά την επεξεργασία των αποτελεσμάτων στοχεύουν στην επιβεβαίωση ή την ακύρωση των ερευνητικών υποθέσεων που διατυπώνονται ως εξής:

H1: Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών (συνάφεια) και της οικονομικής απόδοσης (βραχυπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

H2: Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών (συνάφεια) και της οικονομικής απόδοσης (μακροπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

H3: Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες (συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα, ταχύτητα και αναγνωσιμότητα) και τις οικονομικές επιδόσεις (βραχυπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

H4: Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες (συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα, ταχύτητα και αναγνωσιμότητα) και τις οικονομικές επιδόσεις (μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

H5: Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες (συνάφεια, λογοδοσία, διαφάνεια) και τις οικονομικές επιδόσεις (βραχυπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

H6: Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες (συνάφεια, λογοδοσία, διαφάνεια) και τις οικονομικές επιδόσεις (μακροπρόθεσμα) έχουν μέτρια ή υψηλή συσχέτιση.

5.2.2. Συλλογή απαντήσεων

Το ερωτηματολόγιο στάλθηκε μέσω της πλατφόρμας «Google Forms» σε 60 άτομα και οι απαντήσεις ελήφθησαν μετά από 13 ημέρες κατά μέσο όρο, ενώ ανταποκρίθηκαν 40 άτομα.

Οι απαντήσεις που συλλέχθηκαν συγκεντρώθηκαν σε έναν διαδικτυακό “crm” πρόγραμμα οργάνωσης και κατηγοριοποίησης το www.monday.com προκειμένου να διευκολυνθεί η επεξεργασία ώστε να μεταφερθεί στο SPSS και να γίνει πιο εύκολη η στατιστική ανάλυση των δεδομένων, με σκοπό την ελαχιστοποίηση τυχόν σφαλμάτων.

Για τις μεταβλητές: συνάφεια, λογοδοσία, διαφάνεια, κατανοητότητα, συγκρισιμότητα, επαληθευσιμότητα και ταχύτητα

Πίνακας 1: Ανάλυση των απαντήσεων ερωτηματολογίου

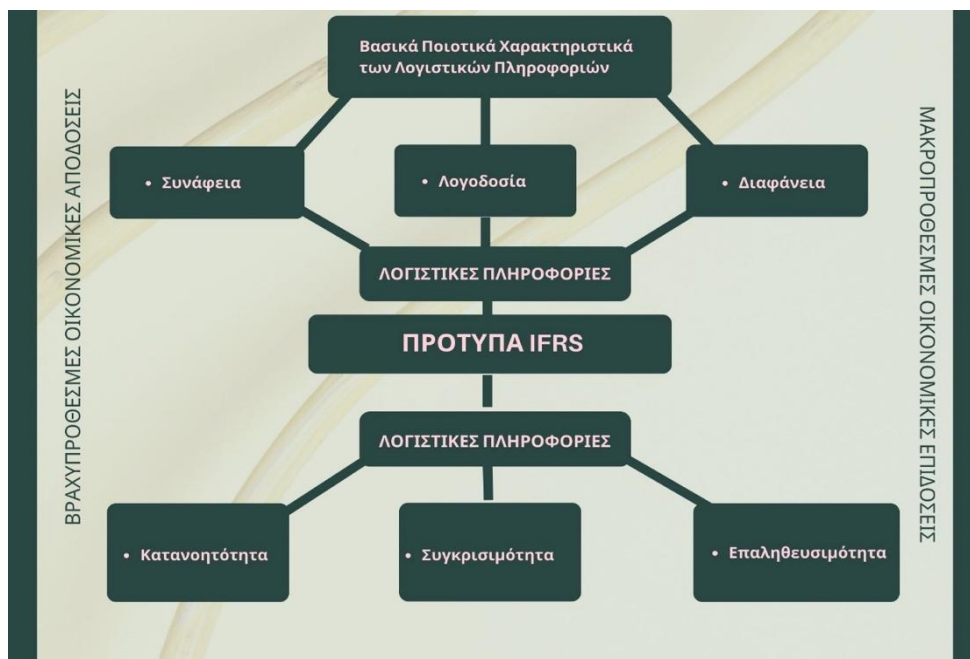
Κωδικοί Απάντησης	1	2	3	4	5
ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ	Ελάχιστη Σημασία	Αδύναμη Ισχύ	Μέτρια Αποδεκτό	Καλή Αποδοχή	Πολύ καλή αποδοχή
Σχετικότητα	8	11	9	7	5
Κατανοητότητα	5	9	7	8	11
Συγκρισιμότητα	12	5	6	7	10
Συνάφεια	9	8	8	5	10
Διαφάνεια	6	9	6	8	11
Λογοδοσία	9	4	7	4	16
Επαληθευσιμότητα	6	8	9	9	8
Ταχύτητα	12	9	8	7	4
Βραχυπρόθεσμες Οικονομικές Αποδόσεις	6	5	3	4	22
Μακροπρόθεσμες Οικονομικές Αποδόσεις	9	11	3	5	12

5.3 Αρχικό εκτιμώμενο ερευνητικό μοντέλο

Στην έρευνά μας, και δεδομένου ότι η μελέτη μας σχετίζεται με τις ιδιότητες των λογιστικών πληροφοριών που δηλώνονται σύμφωνα με τα πρότυπα IFRS (Διεθνή

Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), επιλέξαμε να διατηρήσουμε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που ορίζονται από το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB) για να διασφαλίσουμε κάποια ομοιογένεια και εσωτερική συνοχή της έρευνάς μας.

Η σχέση μεταξύ αυτών των μεταβλητών μπορεί να σχηματιστεί και να οπτικοποιηθεί ως εξής:



Σχήμα 1: Εκτιμώμενο ερευνητικό μοντέλο

Πηγή: www.canva.com

Για να αναλύσουμε την αξιοπιστία και την εσωτερική συνέπεια και να εξαλείψουμε περιττά στοιχεία που δομούν μια δεδομένη μεταβλητή, και εφαρμόζοντας τις συστάσεις που έγιναν από αρκετούς συγγραφείς, εφαρμόσαμε στατιστικές δοκιμές που μετρούν την ποιότητα δειγματοληψίας, την αξιοπιστία και εσωτερική συνέπεια του αρχικού ερευνητικού μας μοντέλου. Για την υλοποίηση στατιστικών δοκιμών για τον καθορισμό και την επικύρωση των κλιμάκων μέτρησης, επέλεξα το SPSS, το πιο ευρέως χρησιμοποιούμενο λογισμικό επεξεργασίας δεδομένων στον τομέα της επιστημονικής έρευνας. Με βάση τα αποτελέσματα των παραπάνω δοκιμών, οι πίνακες αυτής της ενότητας συνοψίζουν τα αποτελέσματα που εξάγονται από το σύστημα ανάλυσης δεδομένων.

5.3.1. Μέτρηση Ποιότητας Δειγματοληψίας

Πίνακας 2: Τεστ Kaiser-Meyer-Olkin (ΚΜΟ) Μέτρηση Ποιότητας Δειγματοληψίας

Είδη	Ποιότητα αναπαράστασης	% της συνολικής διακύμανσης εξηγείται	Μέσος όρος της κλίμακας κατά τη διαγραφή ενός στοιχείου	Κλίμακα διακύμανσης κατά τη διαγραφή ενός στοιχείου
Αξιοπιστία	0,875	79,754	4,03	1,42
Συνέπεια	0,875	29,454	3,44	1,315
Δείκτης ΚΜΟ	0,05	-	-	-
Τεστ σφαιρικότητας Bartlett	P value<0,0005			
Alpha Cronbach	0,728			

Για τη μέτρηση της ποιότητας δειγματοληψίας, ο δείκτης Kaiser-Meyer-Olkin έχει αποδεκτή βαθμολογία (0,500) και το αποτέλεσμα του τεστ σφαιρικότητας του Bartlett είναι σημαντικό ($p < 0,0005$), επομένως παρατηρείται καταλληλότητα των δεδομένων μας.

Και σύμφωνα με τις δοκιμές μέτρησης διαστάσεων, τα δύο στοιχεία έχουν ποιότητα αναπαράστασης μεγαλύτερη από 0,5 και τα αποτελέσματα επιβεβαιώνουν την πολυδιάσταση της κλίμακας μέτρησης (η πρώτη συνιστώσα εξηγεί το 87,50% της συνολικής διακύμανσης που εξηγείται). Διαφορετικά, και όσων αφορά τους ελέγχους αξιοπιστίας και εσωτερικής συνέπειας, ο δείκτης alpha Chronbach είναι πολύ πάνω από τον απαιτούμενο μέσο όρο, η συσχέτιση μεταξύ των στοιχείων είναι ισχυρή και ο ελάχιστος αριθμός στοιχείων που αποτελούν την διάσταση που αναλύθηκε δεν θα επιτρέψει τη διαγραφή ενός από τα δύο στοιχεία.

5.3.2. Μέτρηση Μεταβλητών Ποιότητας Δειγματοληψίας

Τεστ Kaiser-Meyer-Olkin (ΚΜΟ)

Παρόμοια με τις δοκιμές στον πίνακα 2, ο δείκτης Kaiser-Meyer-Olkin έχει εξαιρετική βαθμολογία (0,891) και το αποτέλεσμα της δοκιμής σφαιρικότητας Bartlett είναι σημαντικό ($p < 0,0005$), τα 3 στοιχεία έχουν ποιότητα αναπαράστασης πολύ πάνω από 0,5, τα αποτελέσματα επιβεβαιώνουν την πολυδιάστατη κλίμακα μέτρησης. Η πρώτη συνιστώσα εξηγεί το 80,003% της συνολικής επεξηγημένης διακύμανσης, ο δείκτης alpha Chronbach είναι πολύ πάνω από τον απαιτούμενο μέσο όρο, η συσχέτιση μεταξύ στοιχείων είναι ισχυρή και σε περίπτωση διαγραφής ενός στοιχείου, το μέσο ποσοστό alpha του Chronbach 0,844 δεν είναι πρόκειται να βελτιωθεί.

Πίνακας 3: Τεστ Kaiser-Meyer-Olkin (ΚΜΟ) Μέτρηση Μεταβλητών Ποιότητας Δειγματοληψίας

Είδη	Ποιότητα αναπαράστασης	% της συνολικής διακύμανσης εξηγείται	Μέσος όρος της κλίμακας κατά τη διαγραφή ενός στοιχείου	Κλίμακα διακύμανσης κατά τη διαγραφή ενός στοιχείου
Κατανόηση	0,833	80,003	9,39	6,517
Συγκρισιμότητα	0,768	11,228	10,23	6,993
Επαληθευσιμότητα	0,734	11,566	9,24	4,28
Λογοδοσία	0,362	9,082	8,32	6,72
Διαφάνεια	0,0527	8,721	9,11	5,82
Δείκτης ΚΜΟ	0,891	-	-	-
Τεστ σφαιρικότητας Bartlett	P value<0,0005	-	-	-
Alpha Cronbach	0,844	-	-	-

5.4 Δοκιμές και ανάλυση συσχέτισης Pearson

Στην πιθανότητα και στη στατιστική, η συσχέτιση, και αντίθετα με την απλή παλινδρόμηση, δεν καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό μιας εξαρτημένης μεταβλητής και μιας ανεξάρτητης μεταβλητής. Το τεστ συσχέτισης επιδιώκει να προσδιορίσει την παρουσία μιας σημαντικής γραμμικής σχέσης μεταξύ των συνεχών μεταβλητών και να δείξει εάν αυτές οι δύο μεταβλητές ποικίλλουν προς την ίδια κατεύθυνση ή όχι.

Η συσχέτιση είναι μια ποσοτικοποίηση της γραμμικής σχέσης μεταξύ των μεταβλητών που μελετήθηκαν. Ο υπολογισμός του συντελεστή συσχέτισης Pearson βασίζεται στον υπολογισμό της συνδιακύμανσης που συνδέει δύο μεταβλητές. Ο συντελεστής συσχέτισης είναι ένας τύπος τυποποίησης συνδιακύμανσης που έχει ως αποτέλεσμα τη λήψη μιας τιμής που κυμαίνεται μεταξύ -1 και 1.

Μαθηματικά, οι σχέσεις που υπολογίζουν τη συνδιακύμανση και τον συντελεστή συσχέτισης Pearson διατυπώνονται ως εξής:

$$\text{Cov}(X, Y) = \sum_{i=1}^n \frac{(X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{N} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})$$

$$\rho(X, Y) = \text{Cov}(X, Y) / [\text{Var}(X)\text{Var}(Y)].$$

Σε αυτή την ενότητα, και όπως προαναφέρθηκε, προσπαθούμε να επισημάνουμε τη σχέση συσχέτισης (μαθηματική συνδιακύμανση) που συνδέει τις προαναφερθείσες μεταβλητές.

5.4.1 Ανάλυση συσχέτισης μεταξύ των θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών των λογιστικών πληροφοριών και της οικονομικής απόδοσης

Ένα πρώτο τεστ συσχέτισης δημιουργήθηκε μεταξύ «των θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών των λογιστικών πληροφοριών» και της «βραχυπρόθεσμης χρηματοοικονομικής απόδοσης».

Πίνακας 4: Συσχέτιση θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και οικονομικής απόδοσης βραχυπρόθεσμα

	Συνάφεια	Αξιοπιστία	Βραχυπρόθεσμη Απόδοση
Συνάφεια			
Pearson Correlation	1	,645 **	-,432**
Sig.(2-tailed)		0	0
N	40	40	40
Αξιοπιστία			
Pearson Correlation	,645**	1	-,246**
Sig.(2-tailed)	0		0
N	40	40	40
Βραχυπρόθεσμη Απόδοση			
Pearson Correlation			
Sig.(2-tailed)	-,432**	-,246**	1
N	0 42	0 42	42

**Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed)

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του SPSS, διαπιστώνουμε ότι η συσχέτιση μεταξύ της «συνάφειας και αξιοπιστίας» των λογιστικών πληροφοριών που δηλώνονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ και της οικονομικής απόδοσης βραχυπρόθεσμα είναι αρνητική.

Συνολικά, η συσχέτιση μεταξύ του μέσου όρου των απαντήσεων που αξιολογούν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών που εκδίδονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και της οικονομικής απόδοσης (ποσοστό συσχέτισης -0,432) παραμένει αρνητική.

Πραγματοποιήθηκε μια δεύτερη δοκιμή για την αξιολόγηση της φύσης της σχέσης συσχέτισης μεταξύ "των θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών των λογιστικών πληροφοριών" και της "οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα".

Πίνακας 5: Συσχέτιση θεμελιωδών ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα

	Συνάφεια	Αξιοπιστία	Μακροπρόθεσμη
Συνάφεια			
Pearson	1	,645 **	,445**
Correlation		,000	,000
Sig.(2-tailed)	40	40	40
N			
Αξιοπιστία			
Pearson	,645**	1	,436**
Correlation	,000		,000
Sig.(2-tailed)	40	40	40
N			
Μακροπρόθεσμη			
Απόδοση			
Pearson	,445**	,436**	1
Correlation	,000	,000	
Sig.(2-tailed)	42	42	42
N			

***Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed)*

Με βάση τα παραπάνω αποτελέσματα, συμπεραίνουμε ότι η συσχέτιση μεταξύ της συνάφειας των λογιστικών πληροφοριών που αναφέρονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και της οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα είναι, αυστηρά, μέτρια. Ενώ παρατηρούμε ότι η συσχέτιση μεταξύ της πιστότητας των ίδιων προαναφερόμενων πληροφοριών και της οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα είναι σχεδόν ισχυρή. Κατά συνέπεια, η συσχέτιση μεταξύ του μέσου όρου των απαντήσεων που αξιολογούν τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών που εκδίδονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ και της μακροπρόθεσμης οικονομικής απόδοσης (βαθμολογία 0,445) είναι ισχυρή.

5.4.2. Ανάλυση συσχέτισης μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες και την οικονομική απόδοση

Για την αξιολόγηση της σχέσης αλληλεξάρτησης μεταξύ των «ποιοτικών χαρακτηριστικών που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες» και της «βραχυπρόθεσμης οικονομικής απόδοσης», πραγματοποιήθηκε ένας ακόμη στατιστικός έλεγχος.

Πίνακας 6: Συσχέτιση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και βραχυχρόνιας οικονομικής απόδοσης

	Καταν.	Συγκρισμ.	Επαληθευσιμ.	Ταχύτητα	Διαφάνεια	Λογοδοσία	Βραχυπ.Απόδοση
Κατανοητότητα							
Pearson Correlation	1	,520**	,351**	,721**	,329**	,591**	,542**
Sig.(2-tailed)		0	0	0	0	0	0
N	40	40	40	40	40	40	40
Συγκρισιμότητα							
Pearson Correlation	,520**	1	-,430**	,520**	,455**	,621**	,388**
Sig.(2-tailed)	0		0	0	0	0	0
N	40	40	40	40	40	40	40
Επαληθευσιμότητα							
Pearson Correlation	,351**	,430**	1	,570**	,342**	,491**	,360**
Sig.(2-tailed)	0	0		0	0	0	0
N	40	40	40	40	40	40	40
Ταχύτητα							
Pearson Correlation	,721**	,520**	,570**	1	,291**	,577**	-0,307

Sig.(2-tailed)	0	0	0		0	0	0
N	40	40	40	40	40	40	40
Λογοδοσία							
Pearson Correlation	,591**	,621**	,491**	,577**	,527**	1	,296**
Sig.(2-tailed)	0	0	0	0	0		0
N	40	40	40	40	40	40	40
Διαφάνεια							
Pearson Correlation	,329**	,455**	,342**	,291**	1	,527**	-0,307
Sig.(2-tailed)	0	0	0	0		0	0
N	40	40	40	40	40	40	40
Βραχυπρόθεσμη Απόδοση							
Pearson Correlation	-,385**	-,284**	-,545**	-,307**	-,296**	-,511**	1
Sig.(2-tailed)	0	0	0	0	0	0	
N	40	40	40	40	40	40	40

Κατ' αφαίρεση, η συσχέτιση μεταξύ του μέσου όρου των απαντήσεων που αξιολογούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ και τη βραχυπρόθεσμη οικονομική απόδοση είναι αρνητική.

Πίνακας 7: Συσχέτιση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής πληροφορίας και μακροχρόνιας οικονομικής απόδοσης

	Κατανοητότητα	Συγκρισιμότητα	Επαληθευσιμότητα	Ταχύτητα	Διαφάνεια	Λογοδοσία	Μακροπ. Απόδοση
Κατανοητότητα							
Pearson Correlation	1	,520**	,351**	,721*	,329**	,591**	,542**
Sig.(2-tailed)	,000	,000	,000	*	,000	,000	,000
N	40	40	40	40	40	40	40
Συγκρισιμότητα							
Pearson Correlation	,520*	1	-,430**	,520*	,455**	,621**	,388**
Sig.(2-tailed)	,000	,000	,000	*	,000	,000	,000
N	40	40	40	40	40	40	40
Επαληθευσιμότητα							
Pearson Correlation	,351*	,430**	,1	,570*	,342**	,491**	,360**
Sig.(2-tailed)	,000	,000	,000	*	,000	,000	,000
N	40	40	40	40	40	40	40
Ταχύτητα							
Pearson Correlation	,721*	,520**	,570**	1	,291**	,577**	,254**
Sig.(2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	40	40	40	40	40	40	40
Λογοδοσία							
Pearson Correlation	,591*	,621**	,491**	,577*	,527**	1	,301**
Sig.(2-tailed)	,000	,000	,000	*	,000	,000	,000
N	40	40	40	40	40	40	40

Διαφάνεια							
Pearson	,329*	455**	,342**	,291*	1	,527**	.428**
Correlation	*	,000	,000	*		,000	,000
Sig.(2-tailed)	,000	40	40	,000	40	40	40
N	40			40			
Μακροπρόθεσμη							
Απόδοση	,542*	,388**	,360**	,254*	,301**	,428**	1
Pearson	*	,000	,000	*	,000	,000	
Correlation	,000	40	40	,000	40	40	40
Sig.(2-tailed)	40			40			
N							

Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε μια τελευταία δοκιμή για την εκτίμηση και αξιολόγηση της συσχέτισης μεταξύ των «ποιοτικών χαρακτηριστικών που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες» και της «μακροχρόνιας οικονομικής απόδοσης».

Σύμφωνα με τον τελευταίο πίνακα, σημειώνουμε ότι η συσχέτιση μεταξύ "κατανοητότητας και επαληθευσιμότητας" των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ και "της χρηματοοικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα" είναι πολύ ισχυρή. Ενώ υπάρχει μια αρκετά ισχυρή συσχέτιση μεταξύ της «συγκρισιμότητας και της ταχύτητας» των ίδιων λογιστικών πληροφοριών και της «οικονομικής μακροχρόνιας απόδοσης», το ίδιο ισχύει και για την «διαφάνεια και λογοδοσία».

Επομένως, η συσχέτιση μεταξύ του μέσου όρου των απαντήσεων που αξιολογούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που βελτιώνουν τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ και της οικονομικής απόδοσης μακροπρόθεσμα είναι πολύ ισχυρή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από τις απαντήσεις που συλλέχθηκαν, συμπεραίνουμε ότι το 63,02% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι η εφαρμογή των προτύπων ΔΠΧΠ καθιστά τις λογιστικές πληροφορίες πολύ σχετικές, το 33,47% επιβεβαίωσε ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ επαναφέρει το επίπεδο ακρίβειας των λογιστικών πληροφοριών σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο. Το 45,20% αποκάλυψε ότι η εφαρμογή των προτύπων ΔΠΧΠ διευκολύνει μετρίως την κατανόηση των λογιστικών πληροφοριών, το 46,34% δήλωσε ότι η εφαρμογή των προτύπων ΔΠΧΠ απλοποιεί ασθενώς τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών, το 51,77% ανέφερε ότι η εφαρμογή των προτύπων ΔΠΧΠ καθιστά τις λογιστικές πληροφορίες πολύ επαληθεύσιμες, το 49,37% δήλωσε ότι η εφαρμογή των προτύπων ΔΠΧΠ ενισχύει μετρίως τον χαρακτήρα της ταχύτητας των λογιστικών πληροφοριών, το 71,22% προέβλεψε ότι η οικονομική απόδοση των νοσοκομείων δεν θα βελτιωθεί κατά το πρώτο έτος εφαρμογής των προτύπων ΔΠΧΠ και το 65,73% επιβεβαίωσε ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α βελτιώνει επαρκώς τις οικονομικές επιδόσεις των νοσοκομείων μακροπρόθεσμα. Στατιστικά, αυτός ο ερωτηθέντος πληθυσμός αξιολόγησε τη συνάφεια των λογιστικών πληροφοριών που δηλώθηκαν σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ με μέσο όρο βαθμολογίας 4,31 στα 5 (με απόκλιση 1,106 και τυπική απόκλιση 1,97. Την κατανοητότητα κατά μέσο όρο 4,31 στα 5 (με διακύμανση 1,071 και τυπική απόκλιση 1,312), συγκρισιμότητα κατά μέσο όρο 3,34 από 5 (με διακύμανση 0,661 και τυπική απόκλιση 0,981), επαληθευσιμότητα κατά μέσο όρο 5,12 στα 5 (με απόκλιση 1,311 και τυπική απόκλιση 1,0427), ταχύτητα κατά μέσο όρο 2,83 στα 5 (με διακύμανση 0,693 και τυπική απόκλιση 0,745), την διαφάνεια με 4,89 στα 5 (με διακύμανση 1,183 και τυπική απόκλιση 1,202), την λογοδοσία με 4,07 στα 5 (με διακύμανση 1,259 και τυπική απόκλιση 1,106) τη βραχυπρόθεσμη χρηματοοικονομική απόδοση των νοσοκομείων που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ κατά μέσο όρο 2.1 στα 5 (με απόκλιση 0,131 και τυπική απόκλιση 0,282) και η οικονομική απόδοση μακροχρόνιων οικονομικών αποδόσεων των ίδιων νοσοκομείων κατά μέσο όρο 2,82 από 5 (με διακύμανση 1,291 και τυπική απόκλιση 1,037).

Έτσι, και αναλύοντας τα αποτελέσματα των δοκιμών συσχέτισης που έχουν τεθεί σε εφαρμογή, μπορούμε, με εξαγωγή, να επιβεβαιώσουμε τις υποθέσεις H1.2 και H1.4

που παρέχουν μια μέτρια ή ισχυρή συσχέτιση μεταξύ "Τα θεμελιώδη και βελτιωτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά" της λογιστικής πληροφόρηση και «Χρηματοοικονομικές επιδόσεις μακροπρόθεσμα». Το ίδιο βλέπουμε να ισχύει και για την υπόθεση H1.6 και κατά συνέπεια απορρίπτοντας τις υποθέσεις H1.1 και H1.3 και H1.5 που προβλέπουν μια μεσοπρόθεσμη ή ισχυρή συσχέτιση μεταξύ «των θεμελιωδών και βελτιωτικών ποιοτικών χαρακτηριστικών» της λογιστικής πληροφόρησης και της «βραχυπρόθεσμης χρηματοοικονομικής απόδοσης".

Από αυτό, μπορούμε να συναγάγουμε και να τονίσουμε ότι ο θετικός αντίκτυπος των προτύπων ΔΠΧΠ στην ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών και στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις θα καρπωθεί μόνο από τα νοσοκομεία, όσον αφορά τα μακροπρόθεσμα οφέλη.

Μετά από μια εις βάθος έρευνα σε προηγούμενες επιστημονικές εργασίες που αφορούσαν τις ιδιότητες των λογιστικών πληροφοριών και των οικονομικών επιδόσεων, επιλέξαμε, σε αυτή την μελέτη, να διατηρήσουμε, ως ανεξάρτητες μεταβλητές, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που ορίζονται από το IFRS, επίσημος φορέας που είναι υπεύθυνος για τη σύνταξη των προτύπων ΔΠΧΑ, για να διασφαλίσουμε μια ορισμένη ομοιογένεια και εσωτερική συνέπεια του μοντέλου μας. Η εργασία αυτή, η οποία εντάσσεται στο πλαίσιο της διπλωματικής μου, δημιουργήθηκε σύμφωνα με μια ποσοτική μελέτη, η οποία πραγματοποιήθηκε μέσω ενός ερωτηματολογίου που προορίζεται για ένα προκαταρκτικό δείγμα που αποτελείται από 40 στοιχεία και που στοχεύει πρωτίστως να προσδιορίσει, στατιστικά, την συσχέτιση που συνδέει τις εξαρτημένες με τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Τα αποτελέσματα που εξάγονται από το λογισμικό επεξεργασίας δεδομένων SPSS καταδεικνύουν μια αρνητική σχέση συσχέτισης βραχυπρόθεσμα μεταξύ των επισημασμένων μεταβλητών και μια θετική σχέση συσχέτισης μεταξύ των ίδιων μεταβλητών μακροπρόθεσμα. Εν κατακλείδι, αν αυτή η μελέτη, διατεθεί σε εταιρείες που υιοθετούν πρότυπα IFRS ή ενδιαφέρονται για την πρακτική των διεθνών προτύπων, θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει το έναυσμα για ευρύτερη επιστημονική έρευνα και μια επιβεβαιωτική μελέτη που στοχεύει στη μοντελοποίηση των αλληλεπιδράσεων μεταξύ των μεταβλητών που μελετήθηκαν.

Βιβλιογραφικές Αναφορές

Achanga, P., Shehab, E., Roy, R. & Nelder, G. (2006). Critical success factors for lean implementation within SMEs. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 17(4), pp. 460-571.

Ahmed, A.S., Neel, M. & Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence, *Contemporary Accounting Research*, 30(4), pp. 1344–1372.

Arnold, N. (2020). Accountability in transnational governance: The partial organization of voluntary sustainability standards in long-term account-giving. *Regulation & Governance*, 16(2), pp. 375-391

Association of Chartered Certified Accountants, (2017). IPSAS implementation: current status and challenges.

Available at <https://www.accaglobal.com/pk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html>

Ball, I., (2015). Debate: Would IPSAS help Greece?, *Public Money and Management*, 35(6), pp. 397-398.

Ball, R., Kothari, S. & Robin, A. (2000). The effect of international institution factors on properties of accounting earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 29, pp.1-52.

Ball, R. & Shivakumar, L. (2006). The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition, *Journal of Accounting Research*, 44(2), pp. 207–242.

Barth, M.E., Landsman, W.R. & Lang, M.H. (2008). International accounting standards and accounting quality, *Journal of Accounting Research*, 46(3), pp. 467-498.

Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), pp. 3–37.

Caruana J., (2016). Debate: Would IPSAS help Greece? Or would they be the Emperor's New Clothes?, *Public Money and Management*, 36(3), pp. 161-162.

Chua, W.F. & Taylor, S.L. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion, *Journal of Accounting and Public Policy*. 27, pp. 462-473.

Cohen, S. & Karatzimas, S., (2016). Modernizing government accounting standards in Greece: a case of 'garbage can' decision-making. *Public Money & Management*. 36(3), pp. 173-180.

Cohen, S., Karatzimas, S. & Venieris, G., (2015). The informative role of accounting standards in privatising state - owned property: comparing Greek Governmental Accounting Standards and IPSAS. *Global Business and Economics Review*. 17(1), pp. 51-62.

Das, S. (2014). Impact of IFRS adoption compared with IGAAP on activity based ratio: An analysis based on selected Indian companies. *Pacific Business Review International*, 7(3).

Dimitriou, M. (2017). *A Review and Synthesis of Research on Analysts' Valuation Process Beyond Approaches and Models*. Multinational Finance Conference Booklet, Spring, 5, pp. 24.

Dimitriou, M. (2019). *A philosophical research paradigm and a theoretical perspective of a valuation report in the beverage sector*. Multinational Finance Conference Booklet, Spring, 7, pp. 38.

Dimitriou, M. (2018). *The accounting treatment of corporate valuation based on Greek Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) and International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Hellenic Finance and Accounting Conference Booklet, 17, pp. 25.

Eccher E. & Healy P. (2000). The Role of International Accounting Standards in Transitional Economies: A study of the People's Republic of China, *Massachusetts Institute of Technology, Working Paper Series*.

Elbannan, M. (2011). Accounting and stock market effects of international accounting standards adoption in an emerging economy. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 36(2), Pp. 207–245

Galani, D., Gravas, E. & Stavropoulos, A. (2010). The Impact of ERP Systems on Accounting Process. *Journal of World Academy of Science, Engineering and Technology*, 66, pp. 418-423.

Hai Q. Ta. (2014). Effects of IFRS adoption on earnings quality: Evidence from Canada, Drexel University.

Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board, (2013). Implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Available at: http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/DT_6_3_13.pdf

Hudson, J. (2014) The Impact of IFRS on Financial Ratios, FDI, and GDP. *Institute of Business and Accounting*, Kwansai Gakuin University

Ibiamke, N.,A. & Ateboh-Briggs, P.,B. (2014). Financial Ratios Effect of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Nigeria. *International Journal of Business and Management Invention*. 3(3), pp. 50-59.

International Public Sector Accounting Standards Board, (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volumes I, II, III. Available at: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

Lantto, A. & Sahlstrom, P. (2009). Impact of International Financial Reporting Standard: adoption on key financial ratios. *Accounting and Finance*, 49(5), pp. 76-83.

Liapis, K. & Spanos, P., (2015). Public accounting analysis under budgeting and controlling process: the Greek evidence. *Procedia Economics and Finance*, 33, pp. 103-120.

Loumiotis, B., (2014). International Public Sector Accounting Standards, a first IPSAS approach. Accountancy Greece. Available at:

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CF%80%CF%81%CF%8E%CF%84%CE%B7-%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AD%CE%B3%CE%B3%CE%B9%CF%83%CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-ipsas-international-public-sector-accounting-standards/>

Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., Hanekom, B. & Selbst, B. (2013). *Wiley Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons

Punda, P. (2011). The Impact of International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios – Evidence from the UK. *Master's Thesis Aarhus School of Business MSc. in Finance and International Business*

Rawley, T., & Benton, E., G. (2009). *The Valuation Handbook: Valuation Techniques from Today's Top Practitioners*, 9th Edition. New York, USA: Wiley & Sons, Inc.

Rodríguez Bolívar, M. P., Navarro Galera, A., & Alcaide Muñoz, L. (2015). Governance, transparency and accountability: An international comparison. *Journal of Policy Modeling*, 37(1), pp. 136–174. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2015.01.010>

Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1). pp. 1–24. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12265>

Soderstrom, N.S. & Sun, K.J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16(4), pp. 675-702.

Tawiah, V. (2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12288>

Toudas, K., Poutos, E. and Ballios, D., (2013). Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: A critical review. *Public European journal and Social Sciences*, 2(1), pp. 43-54.

Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1)

Tsalavoutas, I. (2009). The adoption of IFRS by Greek listed companies: Financial statement effects, level of compliance and value relevance. *The University of Edinburgh*

Vickrey, D.W. (1985), Normative Information qualities: a contrast between information-economics and FASB perspectives, *Abacus*, 21(2), pp. 115-129.

Yusuf, A. & Nor, A. (2015). The Value Relevance of Accounting Disclosures among Nigerian Financial Institutions after the IFRS Adoption. *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSEER Publishing*, 6, p. 1.

Zarb, B.,J., (2006) The Quest for Transparency in Financial Reporting. *The CPA Journal*

Zeghal, D., Chtourou, S.M. & Fourati, Y.M. (2012). The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Earnings Quality: Evidence from the European Union, *Journal of International Accounting Research*,11(2), pp. 1–25

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αληφάντης, Γ., Στ., (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

Γρηγοράκου, Θ.,Γ., (2008). *Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική)*. Αθήνα: Σάκουλας.

Ηλιάδης, Κ., (2017), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα Διαθέσιμο στο:
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/21269/4/IliadisKleanthisMsc2017.pdf>

Νεγκάκης, Χ. (2012). *Επιχειρήσεις Λογιστική-Θεωρία και Πρακτική*. Θεσσαλονίκη:
Εκδόσεις Σοφία Α.Ε.

Ντζανάτος, Δ. (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*. Αθήνα: Εκδόσεις Καστανιώτη.

Φωτεινόπουλος, Γ., (2013), Σύγχρονες Μέθοδοι Προσδιορισμού των Σταθερών Δαπανών στη Λογιστική Κόστους. Εφαρμογή σε Βιομηχανικούς Κλάδους. Διαθέσιμο στο:

https://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/8461/Foteinopoulos_G%20eorgios.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Νομολογία

- Νόμος 3918/2011, Διαρθρωτικές αλλαγές στο σύστημα υγείας και άλλες διατάξεις. Το θεσμικό πλαίσιο παροχών ασθένειας στην Ελλάδα: Ο ρόλος και η λειτουργία του Εθνικού Συστήματος Υγείας, Αθήνα, 2012
- Νόμος 4270/14, Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις
- Νόμος 146/03, Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας
- Νόμος 15/2011, Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης
- Νόμος 4308/14, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
- Νόμος 2889/2001, Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ 37/Α')

Παράρτημα 1. Δήλωση Εμπιστευτικότητας

Ονομάζομαι Τζουμανέκα Σταυρούλα και φοιτώ στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Λογιστική και Πληροφοριακά Συστήματα του τμήματος Λογιστικής και Πληροφοριακών Συστημάτων της Σχολής Οικονομίας και Διοίκησης του Διεθνούς Πανεπιστημίου Ελλάδος.

Με αφορμή την διπλωματική εργασία καλούμαι να διαμορφώσω μια έρευνα της οποίας τα αποτελέσματα θα έχουν ιδιαίτερη σημαντικότητα στο τομέα που εργάζεστε. Το θέμα αφορά την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) από τις δημόσιες νοσοκομειακές μονάδες παροχής υπηρεσιών υγείας, στρατηγική παράμετρος βελτίωσης της αποδοτικότητας και εξορθολογισμού του κόστους αυτών: Μελέτη περίπτωσης στα δημόσια νοσοκομεία που εφαρμόζουν στη λογιστική τους αποτύπωση τα Δ.Π.Χ.Α.

Θα ήταν λοιπόν αρκετά σημαντικό να συμμετάσχετε στην έρευνά μου.

Σε αυτό το σημείο να επισημάνω πως έχω συμπεριλάβει στην έρευνά μου όλους τους κώδικες δεοντολογίες, διατηρώντας την ανωνυμία και καταστρέφοντας τα δεδομένα με το πέρας της έρευνας.

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου διαρκεί 10 λεπτά και παρακαλώ να απαντηθεί έως τις 10 Νοεμβρίου.

Θέλω να σας ευχαριστήσω εκ των προτέρων για την συμμετοχή και συνεργασία να συνεισφέρουμε στο συγκεκριμένο γνωσιακό πεδίο, καθώς παρατηρείται έλλειψη βιβλιογραφίας στην Ελλάδα.

Βρίσκομαι στην διάθεσή σας για οποιαδήποτε διευκρίνηση!

Παράρτημα 2. Ερωτηματολόγιο

ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

1. Φύλο:

Άνδρας

Γυναίκα

2. Ημερομηνία γέννησης: __ / __ / ____

3. Εργασιακή Κατάσταση

Οικονομικός Διευθυντής

Προϊστάμενος

Εξωτερικός Λογιστής

Εξωτερικός Ελεγκτής

Άλλο

5. Επίπεδο Σπουδών

Απόφοιτος Λυκείου

Απόφοιτος ΑΕΙ/ΤΕΙ

Κάτοχος Μεταπτυχιακού

Κάτοχος Διδακτορικού

Το ερωτηματολόγιο ακολουθεί την διαβαθμιστική κλίμακα του Likert.

Κλίμακα 1 = Αδύναμη σχέση/ Διαφωνώ απόλυτα, 2 = Αδύναμη σχέση/ Διαφωνώ, 3 = ουδέτερη στάση, 4 = Θετική/Συμφωνώ, 5 = Απόλυτα Θετική/ Συμφωνώ Απόλυτα.

Σημειώστε με σταυρό τον βαθμό στον οποίο συμφωνείτε ή διαφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις.

Μέρος Α΄

		1	2	3	4	5
1.	Αξιολογήστε τη συνάφεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΑ					
2.	Τα πρότυπα ΔΠΧΑ επιτρέπουν την πιστή αναπαράσταση των Λογιστικών πληροφοριών					
3.	Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ διευκολύνουν την κατανόηση των λογιστικών πληροφοριών					
4.	Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΠ απλοποιούν τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών					
5.	Πώς αξιολογείτε την επαληθευσιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΠΧΠ;					
6.	Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ βελτιώνουν τον χαρακτήρα της επικαιρότητας των λογιστικών πληροφοριών;					
7.	Σε ποιο βαθμό τα πρότυπα ΔΠΧΑ βελτιώνουν την διαφάνεια στα νοσοκομεία					
8.	Αξιολογήστε την λογοδοσία σε σχέση με τις λογιστικές πληροφορίες					
9.	Πώς κρίνετε την οικονομική απόδοση των Νοσοκομείων κατά το πρώτο έτος υιοθέτησης των ΔΠΧΑ;					
10.	Πώς εκτιμάτε τη μακροπρόθεσμη οικονομική απόδοση των νοσοκομείων που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις προσαρμοσμένες στα πρότυπα ΔΠΧΑ;					

Μέρος Β'

		1	2	3	4	5
1.	Τα πληροφοριακά συστήματα που εφαρμόζονται για τη χρήση των ΔΠΧΠ είναι κατάλληλα για να καλύψουν τις ανάγκες διαχείρισης των πληροφοριών σας					
2.	Οι πληροφορίες που λαμβάνονται από τα συστήματα του υπολογιστή σας ικανοποιούν τις ανάγκες σας					
3.	Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι σαφείς					
4.	Τα συστήματα μαθαίνονται εύκολα					
5.	Τα συστήματα είναι εύκολα προσβάσιμα					
6.	Τα συστήματα παρέχουν ενημερωμένες πληροφορίες					
7.	Τα συστήματα προσφέρουν ασφάλεια δεδομένων					
8.	Τα συστήματα προσφέρουν προστασία από σφάλματα του χρήστη					
9.	Τα πρότυπα ΔΠΧΠ έχουν αυξήσει την παραγωγικότητα					
10.	Τα ΔΠΧΠ επιτρέπουν την ολοκλήρωση περισσότερων εργασιών από ό,τι ήταν προηγουμένως δυνατό					
11.	Υπάρχουν καλά εγχειρίδια για τη λειτουργία και τη χρήση των προτύπων των ΔΠΧΠ					
12.	Η ποιότητα της εκπαίδευσης που ελήφθη ήταν καλή					
13.	Η χρήση των ΔΠΧΠ είναι ικανοποιητική					
14.	Τα πρότυπα ΔΠΧΠ ανταποκρίθηκαν στις προσδοκίες σας					

Σας ευχαριστώ!